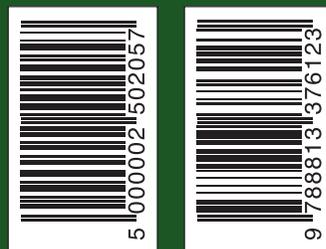


Lo Stato, senza apporto dei cittadini, non sta in piedi. La funzione fiscale è perciò tratto fondamentale del potere amministrativo. Alla sua base vi è l'art. 53 Cost., che impone a tutti di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. In precedenza, l'art. 25 dello Statuto Albertino prevedeva che tutti i regnicoli *“Contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”*, principio a sua volta ispirato all'art. 13 della Dichiarazione francese del 1789, secondo cui *“Pel mantenimento della forza pubblica, e per le spese di amministrazione è indispensabile una contribuzione comune; essa deve essere ripartita ugualmente tra tutti i cittadini, in ragione delle loro facoltà”*.

Sin da allora, l'attuazione di questo principio, per mano del legislatore, è affidata al Governo e, sotto di esso, alla Pubblica Amministrazione. A quest'ultima, nelle sue varie articolazioni, è riservata l'attività amministrativa del prelievo che, nel rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità dell'art. 97 Cost., si svolge mediante tipici procedimenti amministrativi. A questi ultimi ha il diritto di partecipare il contribuente, producendo documenti, memorie e difese, secondo la ordinaria dinamica autorità/libertà. Tuttavia, la natura e la preminenza degli interessi in gioco, tanto per lo Stato quanto per i cittadini, connotano il procedimento tributario in modo del tutto speciale, dovendo in esso bilanciarsi istanze di segno opposto, sia dal lato del Fisco che del cittadino. Il loro equilibrio segna il confine tra sostenibilità e oppressione. Spetta al Legislatore individuarlo e all'Amministrazione garantirlo.

**GIANLUCA MARIA ESPOSITO**, professore ordinario di Diritto amministrativo e Istituzioni di Diritto Pubblico nell'Università di Roma La Sapienza, è direttore scientifico del Corso di perfezionamento Anticorruzione e Appalti della Pubblica Amministrazione e membro della Commissione AIA del Ministero dell'Ambiente. Tra le sue più recenti pubblicazioni, «Il governo delle programmazioni. Linee evolutive» (Bologna 2019), il «Codice dei contratti pubblici. Commentario di dottrina e giurisprudenza» (Milano 2017), «Il diritto all'iniziativa procedimentale. Struttura e funzione» (Napoli 2012). Accanto all'attività di insegnamento e ricerca ha rivestito incarichi di vertice nell'Amministrazione dello Stato, ricoprendo tra l'altro le funzioni di capo dipartimento e di direttore generale di vari ministeri.

è consultabile su [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)



€ 39,00 I.V.A. INCLUSA

G.M. ESPOSITO

IL SISTEMA AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO ITALIANO

II ED



 Wolters Kluwer

CEDAM

GIANLUCA MARIA ESPOSITO

# IL SISTEMA AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO ITALIANO

Seconda edizione

Questo libro  
*è* anche  
digitale

[lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)



Da oggi, con il servizio *La Mia Biblioteca* puoi consultare questo testo anche **online** e da **qualsiasi dispositivo**.

La consultazione digitale è arricchita da tante funzionalità:

- segnalibri
- visualizzazione in formato web o PDF
- stampa, copia e salva (solo da formato web)

Inoltre, hai la possibilità di effettuare ricerche bibliografiche nelle migliaia di testi pubblicati da **CEDAM**, **UTET Giuridica**, **IPSOA**, **il fisco**, **LEGGI D'ITALIA**, **Altalex** e presenti in questa biblioteca online di Wolters Kluwer.

Se hai acquistato questo volume in **libreria** oppure **online**, segui la procedura di registrazione su [www.lamiabiblioteca.com/registralibri](http://www.lamiabiblioteca.com/registralibri), imposta il tuo profilo e inizia a consultarlo.

Se l'hai acquistato su **shop.wki.it** o in **Agenzia** accedi subito con le credenziali che hai ricevuto.

Tre semplici passaggi per  
navigare tra i tuoi volumi



La Mia **Biblioteca**

**G.M. ESPOSITO, *IL SISTEMA AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO ITALIANO* - II ed.**



GIANLUCA MARIA ESPOSITO

IL SISTEMA AMMINISTRATIVO  
TRIBUTARIO ITALIANO

Seconda edizione

 Wolters Kluwer

CEDAM

Questo testo *è* consultabile online su *La Mia Biblioteca*  
Accedi a [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com): la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex in cui trovare risposte mirate, autorevoli e sempre aggiornate.

Per conoscere le modalità di accesso al servizio e di consultazione online, visita subito [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)

Il servizio di consultazione online del presente testo viene offerto al lettore a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio La Mia Biblioteca e potrebbe essere soggetto a revoca dall'Editore

Copyright 2021 Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Via dei Missaglia n. 97, Edificio B3, 20142 Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org)

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

Composizione: Integra Software Services Pvt.Ltd

Finito di stampare nel mese di maggio 2021  
da L.E.G.O. S.p.A.  
Viale dell'industria, 2 - 36100 VICENZA

*Non commetterete ingiustizia nei giudizi, nelle misure di lunghezza,  
nei pesi o nelle misure di capacità.  
(Levitico 19, 35)*

*a Gianni Letta  
per tutte le cose giuste pensate e fatte, nei governi e come uomo libero*



## INDICE SOMMARIO

Prefazione alla seconda edizione . . . . .	pag. XV
L'autore a chi legge . . . . .	» XIX

### PARTE PRIMA FINALITÀ E REGOLE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

#### CAPITOLO 1

#### IL SOSTENTAMENTO DELLO STATO. LE RAGIONI E LA TASSONOMIA DEI TRIBUTI

1.1. Il sostentamento dello Stato e la cura dei bisogni pubblici. . . . .	pag. 1
1.2. Ambito del diritto tributario e inerenza al diritto amministrativo. . . . .	» 5
1.3. Imposizioni tributarie: la nozione di tributo. . . . .	» 7
1.4. Presupposto e finalità del provvedimento di imposizione. . . . .	» 11
1.5. Classificazione e <i>species</i> dei tributi: le imposte. . . . .	» 13
1.6. Tasse. . . . .	» 15
1.7. Contributi. . . . .	» 16
1.8. Monopoli fiscali. . . . .	» 17
1.9. Tariffe. . . . .	» 19

#### CAPITOLO 2

#### FONTI INTERNE DI PRODUZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

2.1. Inquadramento generale: la definizione di fonte giuridica. . . . .	pag. 21
2.2. Fonti di produzione del diritto tributario: la Costituzione. . . . .	» 23
2.3. Legge in senso formale. . . . .	» 25
2.4. Atti aventi forza di legge: legge di delega e decreto legislativo delegato. . . . .	» 26
2.5. Atti del governo aventi forza di legge. . . . .	» 28
2.6. Legge regionale e fonti degli enti locali. . . . .	» 30
2.7. Fonti secondarie: regolamenti. . . . .	» 32

CAPITOLO 3  
FONTI SOVRANAZIONALI DI PRODUZIONE  
DEL DIRITTO TRIBUTARIO

3.1. Fonti primarie dell'ordinamento comunitario. . . . .	pag.	35
3.2. Fonti derivate dell'ordinamento comunitario. . . . .	»	36
3.3. Fonti complementari: le pronunce della Corte di giustizia europea. . . . .	»	39
3.4. Rapporto tra ordinamento interno e ordinamento comunitario: la superiorità della norma comunitaria. . . . .	»	40
3.5. Doppia imposizione internazionale. . . . .	»	42

CAPITOLO 4  
EFFICACIA NEL TEMPO DELLA NORMA TRIBUTARIA

4.1. Efficacia nel tempo della norma giuridica in generale. . . . .	pag.	45
4.2. Efficacia temporale della norma tributaria. . . . .	»	47
4.3. Limiti alla retroattività della norma tributaria. . . . .	»	49
4.4. ( <i>Segue</i> ). Retroattività e legge di interpretazione autentica. . . . .	»	52
4.5. Cessazione di efficacia della norma tributaria. . . . .	»	54

CAPITOLO 5  
EFFICACIA NELLO SPAZIO DELLA NORMA TRIBUTARIA

5.1. Efficacia della norma tributaria nello spazio: il principio di territorialità dell'imposta. . . . .	pag.	57
5.2. Collegamento con il territorio dello Stato. . . . .	»	58
5.3. Criteri di collegamento nella disciplina delle imposte sui redditi. . . . .	»	59
5.4. Criteri di collegamento nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. . . . .	»	63

CAPITOLO 6  
INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

6.1. Premessa: sull'interpretazione nel diritto tributario. . . . .	pag.	65
6.2. Interpretazione autentica del legislatore. . . . .	»	66
6.3. Interpretazione ufficiale dell'amministrazione pubblica. . . . .	»	68
6.4. Interpretazione dottrinale e giudiziale. . . . .	»	70
6.5. Criteri di interpretazione della norma tributaria: letterale, logica e sistematica. . . . .	»	72
6.6. Interpretazione analogica delle norme tributarie. . . . .	»	74
6.7. Sequenza dei criteri interpretativi secondo la giurisprudenza. . . . .	»	76
6.8. Obiettiva incertezza della norma tributaria. . . . .	»	77
6.9. Procedimento amministrativo di interpello: l'interpretazione del caso concreto. . . . .	»	79

**PARTE SECONDA**  
**PRINCIPI EUROPEI E ITALIANI**  
**DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO**

CAPITOLO 1

PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

1.1. Riserva di legge in materia tributaria. . . . .	pag.	85
1.2. Perimetro della riserva di legge. . . . .	»	86
1.3. Riserva di legge e autonomia tributaria degli enti locali. Federalismo fiscale e Costituzione. . . . .	»	90
1.4. Concorso alle spese pubbliche tra solidarietà, dovere del singolo e compiti della Repubblica. . . . .	»	93
1.5. Principio della capacità contributiva: universalità, effettività e attualità quali limiti costituzionali all'imposizione tributaria. . . .	»	98
1.6. Principio di progressività. . . . .	»	101

CAPITOLO 2

ORDINAMENTO COMUNITARIO.  
 I PRINCIPI REGOLATORI DELL'ATTIVITÀ TRIBUTARIA

2.1. Divieto di discriminazione. . . . .	pag.	105
2.2. Libertà fondamentali dell'individuo e delle imprese. . . . .	»	107
2.3. Portata del divieto di aiuti di Stato. . . . .	»	112
2.4. Deroghe al divieto di aiuti di Stato. . . . .	»	114

**PARTE TERZA**  
**AMMINISTRAZIONE PUBBLICA DEI TRIBUTI.**  
**RAPPORTO GIURIDICO TRIBUTARIO**

CAPITOLO 1

RAPPORTO OBBLIGATORIO PUBBLICO.  
 PRESUPPOSTI DELL'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA

1.1. Caratteri del rapporto obbligatorio tributario: elemento materiale (presupposto d'imposta) ed elemento formale (base imponibile)..	pag.	115
1.2. Classificazione delle imposte: a) dirette e indirette; b) reali e personali; c) istantanee e periodiche. . . . .	»	118
1.3. Misura della prestazione: imposte fisse e proporzionali. . . . .	»	121

1.4. Regimi fiscali sostitutivi.....	pag.	122
1.5. Esenzioni, agevolazioni ed esclusioni.....	»	123
1.6. Credito d'imposta.....	»	125

## CAPITOLO 2

NATURA GIURIDICA E OGGETTO  
DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

2.1. Natura giuridica dell'obbligazione tributaria tra disciplina amministrativa e disciplina civilistica.....	pag.	129
2.2. Nascita dell'obbligazione tributaria tra previsione della legge e provvedimento dell'amministrazione pubblica.....	»	134
2.3. Presupposto e forme dell'obbligazione tributaria.....	»	137
2.4. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	»	140

## CAPITOLO 3

VICENDE ATTIVE E PASSIVE DEL RAPPORTO TRIBUTARIO

3.1. Lato attivo del rapporto tributario. Amministrazione fiscale e competenze degli uffici.....	pag.	143
3.2. ( <i>Segue</i> ). Lato passivo. Contribuente e soggettività giuridica tributaria.....	»	148
3.3. Solidarietà nell'obbligazione tributaria.....	»	150
3.4. Teoria della super-solidarietà nei rapporti plurilaterali.....	»	152
3.5. Procedimento di sostituzione nel versamento d'imposta.....	»	153
3.6. Fattispecie tipiche della ritenuta a titolo d'imposta e della ritenuta a titolo d'acconto. Traslazione e rivalsa.....	»	156
3.7. Status del responsabile d'imposta.....	»	159
3.8. Cenni in tema di successione nel debito tributario.....	»	161
3.9. Cessione del credito d'imposta.....	»	161
3.10. Efficacia interna dell'accollo d'imposta.....	»	163

## CAPITOLO 4

OBBLIGHI DEL CONTRIBUENTE  
VERSO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

4.1. Obblighi formali e strumentali del contribuente verso lo Stato: tenuta, redazione e conservazione delle scritture contabili.....	pag.	165
4.2. Atto giuridico dichiarativo: struttura e funzione.....	»	170
4.3. Natura giuridica della dichiarazione dei redditi quale autocertificazione.....	»	174

4.4. Efficacia giuridica della dichiarazione: teoria dichiarativa e teoria costitutiva.....	pag. 179
4.5. Regime di invalidità della dichiarazione: nullità, incompletezza e infedeltà.....	» 181
4.6. Termini utili per la rettifica.....	» 183

## PARTE QUARTA

### PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI IMPOSIZIONE

#### CAPITOLO 1

##### DISCIPLINA GENERALE DEI PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI AD OGGETTO TRIBUTARIO

1.1. Premessa allo studio dei procedimenti di imposizione tributaria..	pag. 187
1.2. Procedimenti amministrativi d'ufficio e su istanza di parte.....	» 190
1.3. ( <i>Segue</i> ). Strumentalità della potestà amministrativa alla cura degli interessi pubblici. Termine di avvio del procedimento.....	» 192
1.4. Vincoli nascenti in capo all'amministrazione pubblica dall'avvio d'ufficio del procedimento.....	» 195
1.5. Partecipazione al procedimento del contribuente tra disciplina generale e particolare.....	» 198
1.6. Tutela procedimentale europea.....	» 202
1.7. Procedimenti di autotutela in materia tributaria.....	» 205
1.8. ( <i>Segue</i> ). Procedimento di autotutela decisoria durante il procedimento di esecuzione.....	» 211
1.9. Bilanciamento tra discrezionalità e vincolo nei procedimenti amministrativi ad oggetto tributario.....	» 213

#### CAPITOLO 2

##### DISCIPLINA SETTORIALE DEI PROCEDIMENTI ABLATORI DI CONTROLLO E DI ACCERTAMENTO

2.1. Inquadramento generale.....	pag. 219
2.2. Procedimento di imposizione: fasi e atti endo-procedimentali....	» 222
2.3. Procedimenti amministrativi impositivi: a) procedimenti di controllo automatico.....	» 225
2.4. ( <i>Segue</i> ). b) Procedimenti di controllo formale.....	» 229
2.5. ( <i>Segue</i> ). c) Procedimenti di accertamento. Premessa generale....	» 232
2.6. <i>Species</i> dei procedimenti di accertamento. α) Disciplina per le persone fisiche.....	» 235
2.7. β) Disciplina per le persone giuridiche e gli altri soggetti tenuti alle scritture contabili.....	» 240

2.8. Partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. . . . .	pag. 243
2.9. Fase decisoria del procedimento e adozione del provvedimento impositivo e di rettifica delle dichiarazioni. . . . .	» 246
2.10. Contenuto dell'avviso di accertamento. Obbligo di motivazione. . . . .	» 248
2.11. Notifica dell'avviso di accertamento e acquiescenza del contribuente. . . . .	» 250
2.12. Procedimento di accertamento con adesione del contribuente. . . . .	» 252
2.13. Procedimento di accertamento dell'abuso del diritto. . . . .	» 255
2.14. Procedimento di adempimento collaborativo o <i>cooperative compliance</i> . . . . .	» 257

## PARTE QUINTA

### PROCEDIMENTI DI AUTOTUTELA ESECUTIVA ESTINZIONE DELL'OBBLIGAZIONE PUBBLICA

#### CAPITOLO 1

#### PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI RISCOSSIONE VOLONTARIA

1.1. Modi di estinzione dell'obbligazione tributaria. Riscossione volontaria attraverso la trattenuta alla fonte. . . . .	pag. 261
1.2. Riscossione volontaria attraverso i versamenti diretti. . . . .	» 263

#### CAPITOLO 2

#### AUTOTUTELA ESECUTIVA TRIBUTARIA. ENTI E PROCEDIMENTI PUBBLICI DI RISCOSSIONE

2.1. Procedimento di autotutela esecutiva tributaria: soggetti pubblici riscossori. . . . .	pag. 269
2.2. Natura del "ruolo": provvedimento ablatorio collettivo. . . . .	» 272
2.3. ( <i>Segue</i> ). Funzione della cartella di pagamento. . . . .	» 277
2.4. Presupposti del procedimento di esecuzione tributaria: a) dichiarazione dei redditi. . . . .	» 278
2.5. ( <i>Segue</i> ). b) Natura giuridica del provvedimento di accertamento. . . . .	» 279
2.6. Procedimenti di riscossione: a) definitiva; b) provvisoria; c) straordinaria. . . . .	» 284
2.7. Pagamento e procedimento di rateazione. . . . .	» 286
2.8. Compensazione pubblica dei debiti iscritti a ruolo. . . . .	» 287
2.9. Procedimento amministrativo di esecuzione forzata. . . . .	» 288
2.10. Procedure amministrative speciali a tutela del credito fiscale: a) iscrizione ipotecaria; b) fermo amministrativo; c) pignoramento diretto. . . . .	» 289

## CAPITOLO 3

## PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI RIMBORSO

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| 3.1. Indebito pagamento all'amministrazione pubblica. . . . .                                | pag. | 297 |
| 3.2. Procedimenti amministrativi di rimborso: avvio d'ufficio e ad istanza di parte. . . . . | »    | 300 |

**PARTE SESTA****ILLECITI TRIBUTARI.  
SISTEMA SANZIONATORIO**

## CAPITOLO 1

**ILLECITI AMMINISTRATIVI TRIBUTARI.  
SANZIONI PECUNIARIE**

- |  |      |     |
|--|------|-----|
| 1.1. Disciplina amministrativa speciale per gli illeciti tributari. La doppia categoria delle sanzioni pecuniarie e accessorie. . . . .            | pag. | 305 |
| 1.2. Principi generali in tema di illeciti amministrativi tributari. . . . .   | »    | 308 |
| 1.3. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni pecuniarie. . . . .  | »    | 310 |
| 1.4. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni accessorie. . . . .  | »    | 314 |
| 1.5. Criteri generali di determinazione della sanzione. . . . .  | »    | 316 |
| 1.6. Concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario. . . . .  | »    | 318 |
| 1.7. Potestà sanzionatoria dell'amministrazione tributaria: le <i>species</i> .<br>Procedimenti sanzionatori con fase del contraddittorio. . . . . | »    | 320 |
| 1.8. ( <i>Segue</i> ). Procedimenti sanzionatori di irrogazione immediata senza fase del contraddittorio. . . . .                                  | »    | 323 |
| 1.9. Decadenza dal potere e prescrizione del diritto: il tempo nella vicenda tributaria. . . . .   | »    | 325 |
| 1.10. Cause di non punibilità. . . . .   | »    | 326 |
| 1.11. Procedimento del ravvedimento: sanatoria della violazione. . . . .   | »    | 328 |

## CAPITOLO 2

**ILLECITI PENALI TRIBUTARI.  
SANZIONI PENALI**

- |   |      |     |
|---|------|-----|
| 2.1. Categoria dell'illecito tributario penale: reati fiscali. . . . .  | pag. | 331 |
| 2.2. Delitti tributari dichiarativi. . . . .  | »    | 333 |
| 2.3. Delitti di natura documentale e relativi al versamento delle imposte. . . . .                              | »    | 336 |
| 2.4. Regime sanzionatorio delle pene accessorie. . . . .  | »    | 338 |
| 2.5. Principio di specialità nella concorrenza tra sanzioni amministrative e penali. . . . .                    | »    | 339 |
| 2.6. Doppio binario: coesistenza di processo penale, procedimento amministrativo e processo tributario. . . . . | »    | 342 |

**PARTE SETTIMA**  
**GIURISDIZIONE TRIBUTARIA. AMPIEZZA E LIMITI**

CAPITOLO 1

MODELLO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA.  
STRUTTURA E REGOLE

1.1. Oggetto della giurisdizione tributaria: inquadramento generale..	pag.	347
1.2. Caratteri e ampiezza della giurisdizione tributaria.. . . . .	»	350
1.3. Commissioni tributarie provinciali e regionali.. . . . .	»	355
1.4. Parti necessarie del processo.. . . . .	»	357
1.5. Litisconsorzio e intervento. . . . .	»	359
1.6. Difesa tecnica e capacità di stare in giudizio nel processo tributario.	»	361
1.7. Condizioni per l'impugnazione del provvedimento tributario: le- gittimazione ad agire e interesse a ricorrere. . . . .	»	362
1.8. Provvedimenti tributari autonomamente impugnabili. . . . .	»	365
1.9. Onere probatorio e prove ammesse. . . . .	»	367

CAPITOLO 2

DISCIPLINA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

2.1. Procedimento di reclamo e mediazione: procedibilità del ricorso. . .	pag.	371
2.2. Proposizione del ricorso introduttivo: il processo tributario di primo grado. . . . .	»	373
2.3. Proposizione del ricorso per motivi aggiunti, di memorie e repliche.	»	376
2.4. Processo cautelare nell'interesse del contribuente.. . . . .	»	377
2.5. ( <i>Segue</i> ). Processo cautelare nell'interesse dell'amministrazione pubblica.. . . . .	»	380
2.6. ( <i>Segue</i> ). Processo cautelare in materia di aiuti di Stato: il rito ab- breviato. . . . .	»	381
2.7. Mezzi di impugnazione. Il processo di appello. . . . .	»	382
2.8. ( <i>Segue</i> ). Onere di impugnazione incidentale, riproposizione dei motivi e divieto di <i>ius novorum</i> .. . . . .	»	384
2.9. ( <i>Segue</i> ). Giudizio di cassazione: il rinvio al giudice di merito. . . .	»	388
2.10. ( <i>Segue</i> ). Giudizio di revocazione. . . . .	»	391
2.11. Giudizio di ottemperanza. . . . .	»	393
2.12. Vicende sospensive e interrutive del processo tributario. . . . .	»	394
<i>Bibliografia</i> . . . . .	pag.	397

## PREFAZIONE ALLA SECONDA EDIZIONE

A distanza di quattro anni dalla prima edizione, raccogliendo il monito dell'Editore, ho proceduto ad adeguare il “*Sistema amministrativo tributario*” alle modifiche legislative frattanto intervenute o frattanto entrate in vigore. Di ciascuna, attraverso un loro richiamo puntuale nel testo o in nota, si è dato conto nelle parti di volta in volta interessate.

La mancata adozione di riforme radicali della burocrazia fiscale, da sempre annunciate e mai realizzate, è la ragione di una sostanziale conferma dell'impianto originale del volume, che, per quanto utile possa risultare, può continuare ad essere adoperato per uno studio del diritto tributario dal punto di vista non soltanto particolare e settoriale, bensì nel più complessivo quadro degli istituti e principi propri del diritto amministrativo del quale il diritto tributario è espressione.

In questi anni, nella prospettiva di una più corretta *compliance* fiscale, il legislatore ha mosso qualche passo nella direzione della diminuzione degli adempimenti e dell'innalzamento della qualità dei controlli. All'orizzonte, il principio di tendenza è quello di una maggiore collaborazione preventiva.

Tra le novità di maggior rilievo, vi è certamente l'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019, prova di un'attesa semplificazione e di una modernità operativa che accomuna gran parte degli operatori economici, dei quali ha improvvisamente mutato risalenti consuetudini, e che potrà essere auspicabilmente efficace nel contrasto alle pratiche fraudolente, all'origine di gravi perdite dello Stato.

Deigna di una positiva valutazione la facoltà, per una larghissima fascia di contribuenti, di avvalersi, per le operazioni compiute dal primo di gennaio 2022, della c.d. dichiarazione precompilata iva, analogamente a quanto accade già per le dichiarazioni precompilate dei lavoratori dipendenti, introdotte già dal 2015. Ciò consente di concretizzare uno snellimento su un duplice fronte: quello dei cittadini, che vedono notevolmente ridursi gli oneri a loro carico, e quello della PA, che, in luogo di prolungati e dispendiosi procedimenti di controllo, può svolgere più agevolmente verifiche automatizzate attraverso soggetti terzi, in particolare il sistema bancario.

A partire dal 2019, anche l'istituto del ravvedimento operoso ha ricevuto una forte implementazione, anche in quanto se ne è prevista l'applicazione in forma frazionata (art. 13 *bis* del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472). Grazie al processo di digitalizzazione, dal 2018 sono stati introdotti nuovi strumenti di *compliance* e gli studi di settore sono stati sostituiti dagli ISA (Indici Sintetici di Affidabilità). Per le contabilità alle quali tali indici si applicano (al di sotto dei 5.164.569 euro di ricavi o compensi, cioè la grande maggioranza delle partite iva) la tendenza generale è di favorire una completa automazione del rapporto, affidata ad una valutazione di affidabilità fiscale generalizzata, cui il contribuente ha accesso diretto tramite gli esiti del *software*.

Oltre che sul piano sostanziale, novità anche sul fronte processuale.

Anzitutto, grazie al processo tributario telematico, oggi sembra possibile l'avvento di una giustizia tributaria in tempo reale, in linea con il processo amministrativo (ai sensi del nuovo art. 16 *bis*, comma 3, D. lgs. n. 546/92, da ultimo modificato dall'art. 16, comma 1, lett. a) del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119).

Nel merito, si segnala una revisione dell'impianto sanzionatorio penale.

Mentre, da una parte, per alcune violazioni di maggior disvalore sociale, ad esempio la fatturazione per operazioni inesistenti, c'è stato l'inasprimento delle pene (a seguito dell'art. 39, comma 1, lett. b) del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124 che modifica l'art. 2 comma 1 del D.lgs. n. 74/2000) dall'altra, invece, è stato perseguito l'obiettivo di un riequilibrio tra sanzione penale ed effettiva respiscenza del contribuente, ponendosi al centro l'effettivo adempimento dell'obbligazione tributaria, anche con effetti totalmente scriminanti rispetto alla violazione commessa (a seguito dell'art. 39, comma 1, lett. q *bis*, del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, che modifica l'art. 13 comma 2 del D.lgs. n. 74/2000).

Esaurita la presentazione delle novità, che permangono ben al di qua delle aspettative, resta alta l'esigenza di una vera semplificazione sia del sistema amministrativo, che in particolare del Fisco.

La particolare congiuntura storica ed economica in cui vede la luce questa seconda edizione, insieme al recente avvento al governo del Paese dell'ex presidente della BCE, Mario Draghi, fanno ritenere più maturi i tempi del cambiamento. In queste ore, il governo sta mettendo a punto il decreto per accelerare la spesa del Recovery fund e per il rilancio della pianificazione pubblica. L'auspicio è di leggere presto una riforma vera.

Ringrazio Valeria Ciervo, Daniela Mendola, Francesco Bonetta e Gioacchino Carbone, per la loro instancabile vicinanza e per la pazienza nel rileggere questo volume alla luce delle descritte novità. Un saluto speciale va al

Prof. Antonio Catricalà, esemplare uomo di Stato, già Presidente nel Consiglio di Stato, Sottosegretario alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, Presidente dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, illustre giurista della pace e della semplificazione e, soprattutto, amico sempre presente.

Roma, 8 marzo 2021

GIANLUCA MARIA ESPOSITO



## L'AUTORE A CHI LEGGE

### **I. Dell'unità del diritto.**

In mille anni di storia l'impero romano ha prodotto meno *leges publicae* di quante ogni anno ne approvi l'Italia, dove oggi si dice convivano quasi duecentomila fonti, a confronto delle settemila in Francia, cinquemila in Germania, tremila in Gran Bretagna. Con il quadruplo dei cittadini, insieme, questi tre paesi non arrivano al dieci per cento delle leggi italiane. In disparte l'incalcolabile spesa, interamente a costo dei cittadini, questa iperproduzione di norme, oltre a generare una diffusa illegalità noto che *corruptissima re publica plurimae leges*, sta fuori dalla Costituzione e dall'unità della Repubblica.

La responsabilità di tale situazione non è solo della classe politica e, in certa misura, essa va ascritta alla scienza giuridica che ha gradualmente perso autonomia e snaturato la sua funzione di interpretazione e sistemazione del diritto positivo. Sicché, all'eccesso di formalismo proprio nel normativismo di metà novecento, a cui va peraltro il merito di aver favorito, attraverso la *Begriffsjurisprudenz*, l'unificazione di sistemi e categorie generali, corrisponde l'odierna scissione delle forme e dei contenuti, e la loro tendenziale soggezione al potere. Piuttosto che assistere il prodursi delle norme, è la scienza spinta da queste, che seguitano a proliferare per quantità, specie, materie, ambiti, settori, micro-settori e partizioni varie, con il risultato di indebolire il bene fondamentale della certezza, in luogo di rafforzare l'efficacia delle regole. A questo male si riferiva Giannini allorché, cinquant'anni fa, avvertì dell'urgenza di ricomporre il diritto ad unità, non potendo tenere separati i medesimi istituti e fattispecie “*sol perché sono distinte le cattedre universitarie*”.

Non ne è rimasto indenne il diritto amministrativo, lentamente frazionatosi in compartimenti della legislazione asseritamente autonomi, come il diritto pubblico dell'economia, il diritto tributario, il diritto sanitario, il diritto scolastico, il diritto ambientale, il diritto urbanistico e via dicendo, quante le coincidenti funzioni pubbliche. Ora, se la specializzazione degli

studi ha avuto ed ha il pregio di favorire l'esegesi del diritto singolare, il rischio maggiore è smarrire l'unità giuridica in nome di un'autonomia fine a sé stessa. Ciò, specie in presenza di una superproduzione di norme individuali, particolari, puntiformi, concrete e provvedimentali, come in materia fiscale, ove il legislatore ha dato vita ad un ammasso di regole e regolette di difficilissima gestione, che a loro volta causano frequenti *overruling* della giurisprudenza, con altrettanto frequenti impatti sui diritti fondamentali della persona. Tutto ciò impone un recupero, per il possibile, di un quadro organico di principi e metodi, nell'obiettivo di ricondurre le coesistenti realtà, generale e particolare, verso l'unicità ordinamentale di forma e sostanza.

## **II. Della semplificazione normativa.**

Da tale ottica e sul rilievo che la funzione fiscale è parte del più esteso ordinamento amministrativo, la direttrice principale dovrà essere quella di trasferire gli esiti della pluriennale riflessione dottrinarica pubblicistica, ad esempio in tema di procedimento, partecipazione, semplificazione, soccorso istruttorio e così via, nel dibattito altrettanto articolato e complesso che, coevamente, si è sviluppato tra gli autorevolissimi studiosi del ramo tributario.

Resta aperto un problema di quantità nella disunità: tutt'oggi, tributi, imposte, tasse, accise, balzelli d'ogni specie, che i legislatori introducono da decenni senza sosta, continuano ad allargare un *corpus* irrazionale di norme sostanziali, procedurali e processuali a sé, poste a garanzia del cittadino ma, sovente, a maggior privilegio dello Stato. Due facce di una stessa realtà: essi sono cagione di vessazione per il contribuente, condannato come Sisifo a trascinare sulle spalle il macigno per vederlo eternamente ruzzolare giù, ma sono anche i mezzi grazie ai quali si mantiene in vita lo Stato. Nel rapporto tra questi due attori, la prolungata assenza di un equilibrato rapporto "dare-avere", è all'origine di uno scontro, oramai quotidiano, tra paese reale e paese legale. Il teatro della crisi economica, nei due ultimi lustri, ha acuito questo conflitto, che si è trasformato in una lotta per la sopravvivenza reciproca. I *privilegia fiscali*, poi, hanno reso questa una contesa impari e, perciò, particolarmente odiosa. Da una parte, imprenditori e cittadini che incolpano lo Stato di troppa pressione fiscale, dall'altra la legge che insegue gli evasori, rei di non versare il dovuto, col doppio danno di ostacolare un abbassamento dei tributi e sovraccaricare gli onesti. Sicché, questi ultimi percepiscono il Fisco come un esattore, e lo Stato considera criminale l'evasore. Mali opposti che fanno la stessa vittima: il Paese. Essi hanno delegittimato le istituzioni

e ridotto la fiducia del cittadino, mentre dovrebbero essere una stessa entità, un tutt'uno, l'uno per l'altro. Il recupero di questa unità ordinamentale è la sfida più alta del legislatore vivente. Non può il cittadino aggirare la legge, e non deve questa opprimere il contribuente. La svolta sta nella ricerca di un bilanciamento tra *input*, le risorse ottenute dalla riscossione, e *output*, i beni e servizi erogati dalla Repubblica. Questa deve prelevare solo nella misura in cui avrà contribuito a produrre la ricchezza del cittadino: prima deve farsi sostegno delle sue iniziative, poi partecipare ai suoi averi. È la visione di un Paese operoso e produttivo, che deve liberare da quello inefficiente e oppressivo. Questa è la vera modernità da costruire, lungo la rotta indicata cent'anni fa da Einaudi: “*semplificare e ridurre*” la legislazione fiscale e i suoi innumerevoli tributi <sup>(1)</sup>.

### III. Dell'uguaglianza tra Stato e contribuente.

Nell'attuale evo, anche grazie agli sforzi di dottrina e giurisprudenza, le cose stanno cominciando a cambiare: lo Statuto del Contribuente, approvato con la l. 27 luglio 2000, n. 212, è certamente la svolta di questo lento cammino. S'inizia a scorgere l'orizzonte in cui il cittadino è sullo stesso piano della potestà impositiva, nella direttrice molto recentemente tracciata dalla Corte di cassazione, secondo cui il contribuente è “*titolare di posizioni di diritto soggettivo perfetto verso il fisco, che non possono certo dirsi recessive rispetto alle esigenze erariali di cassa*” <sup>(2)</sup>. Ciò, va precisato, non va inteso come un affievolirsi dell'obbligo tributario, ma nel senso che il corretto manifestarsi dei poteri di controllo e accertamento presuppone una leale cooperazione tra le parti di cui quella pubblica, non meno di quella privata, può utilmente giovare, rinnovando la fiducia del contribuente nelle istituzioni. È perciò una visione miope quella di ricostruire il rapporto tributario con obbligazioni a carico di una sola parte, il cittadino, e lo Stato?

In disparte i dogmi sulla natura solidaristica e unilaterale del dovere tributario, che la crisi del debito pubblico tende fortemente a erodere, si deve concedere che anche il cittadino, a fronte di una consistente partecipazione alle spese, abbia diritto ad una controprestazione, nei termini di una sana e

<sup>(1)</sup> G. TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1998, I., p. 83, “*non è finora mai successo, nella storia, che l'emersione di nuove forme di ricchezza non sia stata seguita dall'emersione di nuove forme di tassazione*”.

<sup>(2)</sup> Cass. civ. SS. UU., sent., 8 settembre 2016, n. 17757.

corretta gestione delle sue risorse ad opera dell'amministrazione. Il che presuppone che anche lo Stato, in effetto al prelievo, assuma altrettanti obblighi verso i cittadini. Non solo questi sono i soggetti passivi del rapporto, e non può essere questo mono o unilaterale: se il contribuente paga i tributi, ha il diritto di pretendere quei diritti, servizi e beni che, dall'altro lato, è "tenuta" a garantire la Repubblica.

V'è perciò da dubitare che sia ancora sostenibile la tesi che il cittadino che paga le imposte, non abbia a vantare alcun diritto nei confronti dello Stato. Una lettura costituzionalmente corretta del rapporto tributario, orienta ad altre conclusioni: grazie al "prelievo" l'ordinamento cura i compiti che la Costituzione gli affida, e che sono la causa stessa del potere impositivo: "*la Repubblica garantisce i diritti inviolabili dell'uomo*" (art. 2 Cost.) ed è suo compito "... *rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana*" (art. 3 Cost.). Sarebbe contrario finanche allo spirito costituzionale, perciò, ritenere che la parte pubblica non abbia doveri, perché equivarrebbe ad affermare che i diritti fondamentali che la Costituzione riconosce al soggetto sono involucri vuoti di valore giuridico.

Se così non è, le risorse che i cittadini hanno l'obbligo di versare allo Stato ai sensi degli artt. 2, 23 e 53 della Costituzione, obbligano la Repubblica ad assicurarne un uso ottimale onde garantire i diritti e rimuovere gli ostacoli, rappresentando ciò un limite immanente anche al potere politico, che non può dirigersi arbitrariamente nelle scelte di spesa, dovendo optare sempre per quelle che, su base oggettiva, suscettibile di misurazione e verifica, comportino il minor rischio di insuccesso. Rischio, questo, che neppure una "buona amministrazione" potrebbe scongiurare, se non v'è a monte un onesto legislatore, capace di prelevare in maniera equa e spendere in modo razionale gli averi, limitati ed esauribili, dei cittadini: agendo secondo quei principi che il diritto romano aveva suggestivamente espresso nell'immagine del *bonus pater familias*, fatta sua dal codice civile del '42 per disciplinare la condotta del buon debitore, che è tale quando si comporta come il buon padre di famiglia.

Sminuire questa visione sinallagmatica della funzione tributaria, usando due pesi e due misure tra Stato e cittadini, sicché il legislatore punisce colui che evade ma non i governi che non rendono in servizi e diritti quanto da essi massicciamente prelevato, mina il valore stesso della Repubblica e della democrazia su cui questa si tiene in piedi.

È stato un cammino faticoso quello che ha portato al termine di questo lavoro. Prima dell'idea di una raccolta di leggi, era già in seme quella di

un manuale ad uso dei corsisti di Salerno, ma, perché fosse almeno provvisoriamente pronto, richiedeva tempi di maturazione più lunghi e meditati, alternati, tra l'altro, ad impegni accademici non attesi, e tali da assorbire anche più tempo del tempo che dovrebbe dedicarsi alla ricerca, col rischio di far male gli uni e l'altra. Sicché, frattanto che nasceva il Codice (*Codice di diritto tributario, Parte I - NORME SOSTANZIALI; Parte II - NORME PROCEDIMENTALI E PROCESSUALI*, Torino), a gennaio 2016, l'idea del manuale ha conosciuto progressivi assestamenti rischiando, altrimenti, di far torto proprio agli studenti che, al principio d'ogni anno, si ritrovano nell'aula "Pugliatti" per seguire il corso di diritto amministrativo e, con apprezzabile impegno, trattenersi anche a quello di diritto tributario. Un utile inseguirsi di lezioni che, dapprima, ha suggerito un piano coordinato di gestione e, poi, fatto pensare ad un modello che ritrovasse l'unità genetica di quel vasto comparto amministrativo, defluente in origine dall'unica materia pubblica dell'Amministrazione. Così, il progetto di manuale si è tradotto in quello di sistema, nello sforzo di provare a ricucire per categorie di materia gli istituti del diritto tributario, così come questi sono stati riordinati dagli autorevoli specialisti di tale branca. Un lavoro perciò sperimentale, che non ha pretesa alcuna, se non quella di raccogliere critiche dai sostenitori e comprensione dagli oppositori di questa certa idea di unire, piuttosto che di separare il diritto pubblico dell'Amministrazione.

Affrontare questa non comune fatica neppur sarebbe stato immaginabile senza il conforto ed il confronto con attenti studiosi, che hanno incoraggiato l'idea di procedere verso un punto provvisorio, che è il "Sistema amministrativo tributario italiano". Sicché il tributo, e non è per dire, va a loro – che per me hanno meriti maggiori di quelli che potrò avere io per gli studenti – e prima di tutto al Prof. Raffaello Lupi di Roma, per aver trovato il tempo di fare un carotaggio qua e là (per usare le sue parole) e al Dott. Francesco Bonetta, dottorando in Salerno, che mi ha seguito dal principio facendosi carico di ricercare con enorme scrupolo una sterminata quantità di fonti e materiale scientifico. Mi congedo da questa anche non breve prefazione, col ringraziare infine, nei generosi soccorsi nell'accostamento al diritto comune, il Prof. Alberto Amatucci, già ordinario di diritto commerciale, che, nel '90-91, insegnò a Fisciano le Istituzioni di diritto privato, così che appena iscritto fui tra le matricole che ne seguì le lezioni, scoprendo grazie a lui quell'insuperabile capolavoro che è il "*Sistema del diritto privato*" di Domenico Barbero.



## PARTE PRIMA

### FINALITÀ E REGOLE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

#### CAPITOLO 1

#### IL SOSTENTAMENTO DELLO STATO. LE RAGIONI E LA TASSONOMIA DEI TRIBUTI

SOMMARIO: 1.1. Il sostentamento dello Stato e la cura dei bisogni pubblici. – 1.2. Ambito del diritto tributario e inerenza al diritto amministrativo. – 1.3. Imposizioni tributarie: la nozione di tributo. – 1.4. Presupposto e finalità del provvedimento di imposizione. – 1.5. Classificazione e *species* dei tributi: le imposte. – 1.6. Tasse. – 1.7. Contributi. – 1.8. Monopoli fiscali. – 1.9. Tariffe.

#### 1.1. Il sostentamento dello Stato e la cura dei bisogni pubblici.

Lo Stato e gli altri enti pubblici necessitano dei mezzi finanziari per sostenere i rispettivi apparati e svolgere i compiti assegnati dalla legge, preordinati alla soddisfazione dei bisogni sociali <sup>(1)</sup>. Non tutte le esigenze di

---

<sup>(1)</sup> La produzione scientifica di diritto finanziario e, in tale ambito, quella più direttamente attinente al diritto tributario è oramai vastissima, e in questa sede è sufficiente limitarsi alla citazione delle principali trattazioni manualistiche, a partire dal volume tuttora insuperato di G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975; A. AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994; R. LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2005; ID., *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2005; IB., *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2008; L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, Milano, 2010; V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale* Padova, 2012; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012; A. FANTOZZI, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014;

benessere della collettività rientrano nel raggio di azione delle istituzioni. Esse formano anche oggetto dell'attività, in certi settori esclusiva e in altri, come quello socio-sanitario, concorrente, di imprese, organizzazioni e soggetti privati. Spetta al legislatore decidere fino a quale punto estendere la competenza dell'amministrazione nella cura dei bisogni sociali: in un dato momento storico egli può considerare pubbliche necessità che prima non lo erano e, all'opposto, privatizzare ambiti fino ad un dato momento di dominio statale. Il quadro può mutare e, in effetti, esso varia da Paese a Paese, a seconda dell'indirizzo politico del potere costituito.

Storicamente, in Italia, l'esigenza di risorse è cresciuta in modo assai rilevante nel passaggio dallo Stato liberale – il cui intervento restava circoscritto a servizi pubblici essenziali, quali difesa, ordine pubblico, istruzione, sanità, ecc. – allo Stato sociale o *welfare*, che ha attratto nel proprio raggio un insieme molto più eterogeneo di funzioni. L'allargamento dell'intervento pubblico, specie a seguito della Costituzione del '48, indirizzata a rimuovere attivamente gli ostacoli al pieno sviluppo della persona, ha costantemente influito sul livello della spesa. Per farvi fronte, il legislatore ha progressivamente innalzato la pressione fiscale a carico dei cittadini, cui nel tempo si è sommato anche un ulteriore fattore: l'esorbitante livello del debito pubblico,

---

F. CAPRIGLIONE, *Manuale di diritto bancario e finanziario*, Padova, 2015; P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016; ID., *Diritto tributario parte speciale*, Torino, 2016; IB., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2016; M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2016; S. MULEO, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016; A.F. URICCHIO, *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017; C. MONTALCINI, F. SACCHETTO, *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017; A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018; G. MARONGIU, A. MARCHESSELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018; G. FRANSONI, *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2018; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano*, Padova, 2018; L. SALVINI, *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019; P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2019; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020; M. BEGHIN, *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Padova, 2020; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020; B. SANTAMARIA, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2020; A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESSELLI, G. MARINI, E. MARELLO, S. MESSINA, M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2020; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2020; R. LUPI, *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2020; P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020; S. LOCONTE, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2020; M. BEGHIN, F. TUNDO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020.

il cui peso, a sua volta, è stato sistematicamente trasferito sulla comunità con annessi, esorbitanti interessi <sup>(2)</sup>.

A questo primo aspetto, che può dirsi di “quantità” di compiti e, dunque, di mezzi necessari, se ne aggiunge uno di “qualità” dell’attività amministrativa. Proprio a tal riguardo, in seguito anche all’aggravarsi dei debiti sovrani, si è da qualche tempo riaperto il dibattito sulla crisi della spesa pubblica, e sulle cause all’origine. Senza pretesa di trattare in questa sede la tematica, può affermarsi che, nonostante il ricorso da parte dello Stato, ormai da decenni, al modello aziendalistico-programmatorio <sup>(3)</sup>, complessivamente non si sono raggiunti obiettivi di crescita strutturali. Le ragioni sono di varia

<sup>(2)</sup> Secondo i dati 2020, ancora in definizione alla data di pubblicazione di questo manuale, il debito pubblico si è attestato a 2.602.976 mln di euro, cioè è pari al 158% del PIL (prodotto interno lordo). Cfr. [http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti\\_it/analisi\\_programmazione/documenti\\_programmatici/nadef\\_2020/NADEF\\_2020\\_Pub.pdf](http://www.dt.mef.gov.it/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/nadef_2020/NADEF_2020_Pub.pdf) (Tavola III.7 pag. 84 della *Nota di aggiornamento* del DEF 2020). In proposito si consulti G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, p. 3. Si veda in particolare l’approfondimento su web [http://users.unimi.it/~mag\\_trib/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/DIRITTI%20DEL%20CONTRIBUENTE%20\(Statuto\)/Approfondimenti/02\\_Marongiu/A-02%20Marongiu%20corr.pdf](http://users.unimi.it/~mag_trib/STRUTTURA/DOTTRINA%20E%20RELAZIONI/DIRITTI%20DEL%20CONTRIBUENTE%20(Statuto)/Approfondimenti/02_Marongiu/A-02%20Marongiu%20corr.pdf), si osserva che “(...) è sufficiente ricordare che, in tutti gli anni “80” e nei primi “90”, si visse in una situazione ben lontana dal modello costituzionale di imposizione perché il “potere” tributario era concentrato in uno solo soggetto. Il governo, o meglio la burocrazia, scriveva la legge impositiva, nuotando nell’abuso dei decreti-legge, la interpretava e la imponeva con le proprie circolari, la applicava con i propri atti di accertamento, la modificava continuamente, ancora per decreto legge, e, se su qualche grossa questione di principio si trovava soccombente, invocava e otteneva una norma “interpretativa”. D’altro canto una normativa casistica, rinnovantesi giorno dopo giorno, ottundeva il controllo giurisdizionale, il ruolo nomofilattico della Corte di cassazione – che, per effetto delle consistenze, allora enormi, del contenzioso, interveniva a distanza di anni, e quindi a “cose fatte”, quando la interpretazione più non era diritto vivente – e rendeva sempre più difficile il controllo, ex post, della Corte costituzionale costituendo uno splendido alibi per chi tutto intendeva giustificare invocando una supposta ragione fiscale o la specificità delle leggi tributarie. E ciò accadeva nonostante che il contribuente desse alla realizzazione della pretesa tributaria un contributo decisivo con tutti gli inerenti, rilevanti costi. Per queste ragioni, seppure da posizioni di minoranza, si insisteva per l’abbandono di una legislazione empirica e tecnicamente difettosa, per il ritorno a una disciplina di principi, per il recupero della certezza del diritto “che si persegue con definizioni semplici e chiare, perché altrimenti il metodo legislativo seguito toglie alla legge ogni funzione di garanzia e le assegna solo il ruolo di consacrazione formale di quelle che saranno le valutazioni della finanza”.

<sup>(3)</sup> Il processo di riforme legislative che, complessivamente, ha condotto all’introduzione nell’amministrazione pubblica di modelli e regole di mercato – benché non possa ritenersi che tale trasformazione costituisca l’effetto di un solo intervento del legislatore, né di un unico provvedimento – può convenzionalmente farsi risalire al D.lgs. n. 29/1993 “Razionalizzazione della organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell’articolo 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421”, recepito nel D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, “Norme generali sull’ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche” che lo ha abrogato; per un approfondimento del

natura: da una parte, sono riconducibili ai limiti propri di un'organizzazione amministrativa affetta da iper-frammentazione, nella quale pullulano innumerevoli enti ed uffici; dall'altra, vanno ricercate nella scarsa efficacia dei programmi governativi, anche per l'incessante loro modificazione da parte del decisore politico <sup>(4)</sup>. La parabola più famosa è quella dei fondi europei destinati al Sud, conosciuti più per i ritardi con cui sono impiegati, che per i risultati prodotti <sup>(5)</sup>. A peggiorare ulteriormente il quadro, poi, si aggiungono anche le scelte dello stesso legislatore, talvolta con danni all'economia reale senza alcun beneficio per la finanza pubblica <sup>(6)</sup>.

---

tema dal punto di vista della programmazione G.M. ESPOSITO, *Il Governo delle programmazioni. Linee evolutive*, Bologna, il Mulino, 2019.

<sup>(4)</sup> La scarsa qualità delle politiche pubbliche è tema da tempo oggetto degli studi di politica economica, per tutti G. CICCARONE, C. GNESUTTA, *Conflitto di strategie. Economia e società italiana negli anni Novanta*, Roma, 1993, a proposito di un sistema industriale orientato più alla finanza che all'innovazione e una politica di governo volta al consolidamento del consenso. Esempio emblematico della incertezza dei processi decisionali è il famigerato progetto di ponte sullo stretto di Messina, che un Governo aveva deciso di realizzare, quello successivo aveva defanziato, il Governo seguente aveva considerato nuovamente strategico, sicché, senza essere stato realizzato, questo progetto ha causato un costo allo Stato, e ai contribuenti, di circa trecento milioni solo per spese di progettazione, oltre agli oneri richiesti a titolo di indennizzo. Cfr. *Corte dei Conti, sez. centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, deliberazione 28 dicembre 2016, n. 17/2016/G*, ove si legge che "con delibera Cipe 1° agosto 2003, n. 666, fu approvato, il progetto preliminare... il 27 marzo 2006, e, cioè nell'imminenza della fine della legislatura, Stretto di Messina stipulò il contratto con i vincitori della gara, per un importo di 3.879.599.733 euro....(...) la procedura subì una sospensione, non essendo stata più ritenuta l'opera prioritaria dal governo subentrato all'esito elettorale del 9-10 aprile"... ancora la relazione prosegue così "...in considerazione del nuovo indirizzo politico, Stretto di Messina comunicò, il 25 settembre 2007, che non avrebbe dato avvio alle prestazioni contrattuali, provocando la rivendicazione dei danni da parte del contraente generale, rinnovata fino all'accordo del 25 settembre 2009" e, ancora, "il Parlamento eletto con le elezioni del 2008 ed il governo da esso espresso ritornarono sulla decisione del 2006, riaffermando la natura prioritaria dell'opera..." e, infine, si legge che "In mancanza dell'approvazione del progetto definitivo e del relativo finanziamento, il 4 ottobre 2012 il contraente generale chiese la revisione delle condizioni contrattuali".

<sup>(5)</sup> Ai mali dell'amministrazione pubblica italiana è dedicata una vasta letteratura, e da ultimo si veda l'illuminante lavoro di N. LONGOBARDI, *Il declino italiano*, Firenze, 2021.

<sup>(6)</sup> È il caso della riduzione *ope legis* dei termini della perenzione, ovvero il lasso di tempo entro il quale le risorse iscritte nel bilancio della singola amministrazione (impegno di spesa) debbono essere utilizzate. La perenzione è un istituto della contabilità di Stato, in base a cui i residui passivi che non vengono effettivamente spesi entro un certo tempo, a partire dall'esercizio a cui si riferiscono, vengono eliminati dal bilancio dello Stato e iscritti nel conto del patrimonio dello Stato tra le passività. In seguito alla perenzione, solo attraverso una complessa procedura di reinscrizione in bilancio delle somme (che richiede, sostanzialmente, la preliminare verifica delle ragioni della sussistenza del debito e la successiva richiesta motivata al ministero dell'economia e delle finanze della conservazione nelle scritture contabili

In questo scenario, la pressione fiscale è funzione dell'andamento complessivo della macchina pubblica, perché uno Stato con scarsa efficienza costa molto e produce poco <sup>(7)</sup>. Un circolo vizioso di cui il cittadino è due volte vittima: come contribuente costretto a tributi insopportabili, e come utente di servizi insoddisfacenti.

## 1.2. Ambito del diritto tributario e inerenza al diritto amministrativo.

A seconda del metodo di acquisizione delle risorse e della fonte da cui provengono, è possibile distinguere entrate finanziarie dello Stato pubbliche e private. Le prime sono ottenute dall'esercizio della potestà coattiva dell'amministrazione pubblica e con l'acquisizione *iure imperii* di ricchezza dai cittadini, di regola attraverso il prelievo dei tributi. Queste entrate, che rappresentano la fonte maggiore di sostentamento dello Stato, sono rette da norme di diritto pubblico. Le entrate private, regolate da norme di diritto comune, sono quelle che lo Stato si procura agendo *iure privatorum*, ovvero come se fosse un soggetto privato: si tratta dei proventi delle attività di

---

patrimoniali, per le sole somme individuate come debiti certi), si crea nuovamente la disponibilità finanziaria, con l'effetto di allungamento dei tempi di pagamento e di oneri aggiuntivi connessi a eventuali contenziosi. Con l'art. 3, comma 36, l. 24 dicembre 2007, n. 244 ("All'articolo 36, terzo comma, del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, le parole: «settimo esercizio successivo» sono sostituite dalle seguenti: «terzo esercizio successivo»") il legislatore, nell'intento di ricondurre il deficit nei parametri di Maastricht, è ricorso all'*escamotage* contabile di ridurre il termine della perenzione da sette a tre anni, modificando la disciplina generale di contabilità. Successivamente i decreti legge n. 98 e 138 del 2011 hanno uniformato a due anni i termini di perenzione, sia per le spese di parte corrente che di conto capitale (per evitare che le amministrazioni abbiano a disposizione dei propri bilanci ingenti fondi non utilizzati). In disparte l'osservazione che, se l'obiettivo era quello di ripianare il bilancio statale, ciò avrebbe richiesto misure idonee sul debito reale, e non già operazioni meramente ragionieristiche di alleggerimento delle scritture contabili, è noto che, nonostante tali novazioni normative, i conti pubblici, comunque, non sono migliorati.

L'unico risultato ottenuto è stato quello di spezzare, con un effetto "singhiozzo", gli investimenti pubblici, con un impatto negativo non solo sulla qualità della spesa pubblica, ma anche su quella dei soggetti privati che avevano fatto investimenti economici, confidando su leggi di sostegno all'economia, e sulla regolarità degli impegni finanziari dello Stato che, invece, è venuta meno a causa della richiamata riduzione della perenzione.

<sup>(7)</sup> Le "uscite correnti al netto interessi" per il primo trimestre 2020 sono pari a 184.014 mln di euro. Il valore è riportato a p. 4 del comunicato stampa dell'ISTAT del 26 giugno 2020, che richiama il Conto delle Amministrazioni pubbliche (AP) e le stime relative alle famiglie e alle società, redatto dall'ISTAT si veda il sito web istituzionale [www.istat.it](https://www.istat.it/files//2020/06/comunicato-QSA-2020Q1.pdf) (<https://www.istat.it/files//2020/06/comunicato-QSA-2020Q1.pdf>).

gestione del proprio patrimonio (es. locazione di un immobile pubblico) e di quelli derivanti da un'attività economica industriale o commerciale condotta *iure gestionis*. In base alla loro natura, perciò, le entrate si distinguono in tributarie, se costituite da tributi, ed extra tributarie, se hanno ad oggetto proventi derivanti dall'utilizzo dei beni dello Stato, o dalla gestione delle sue imprese. Vi sono, poi, entrate che derivano da prestazioni patrimoniali imposte ma a carattere sanzionatorio; in questa categoria rientrano anche i prestiti obbligatori forzosi<sup>(8)</sup>. È possibile classificare le entrate anche sotto un profilo economico: sono originarie quelle derivanti dalla gestione di beni pubblici patrimoniali, o dall'attività economica dello Stato e degli enti pubblici, e derivate le entrate acquisite attraverso i prelievi coattivi di risorse dai privati. Alla luce di tali distinzioni, dunque, possono definirsi tributi le entrate pubbliche derivanti da prestazioni patrimoniali imposte, a carattere derivato.

Esattamente questa delimitazione rende agevole l'operazione di precisare l'ambito proprio del diritto tributario, costituito dalla legislazione che regola i rapporti giuridici tra pubblica amministrazione fiscale e soggetti privati relativi alle entrate tributarie, e tutte le funzioni pubbliche complementari e connesse. Dalla natura di queste ultime si comprende l'afferenza del settore normativo alle discipline pubblicistiche. Infatti, il diritto tributario non si è formato come autonomo settore, bensì come branca del diritto amministrativo. Col crescente aumento delle norme fiscali, tale settore ha gradualmente acquisito autonomia legislativa e, in certa misura, anche una specificità teorica e scientifica. Questa tendenziale originalità si è rafforzata in parallelo allo sviluppo di altre discipline contermini: la scienza delle finanze e il diritto finanziario. La prima è il ramo delle scienze economiche che studia l'attività dello Stato e degli enti pubblici nell'allocazione delle risorse, e nella redistribuzione delle ricchezze. Invece, il diritto finanziario regola l'acquisizione e l'erogazione delle risorse pubbliche e l'intera attività finanziaria dello Stato, sul versante e delle entrate e delle spese, sia privatistiche che pubblicistiche. Ora, nell'ambito del diritto finanziario, le entrate che l'amministrazione si procura agendo *iure privatorum* formano oggetto della contabilità dello Stato e degli enti pubblici. Viceversa, le entrate ottenute

---

<sup>(8)</sup> Si veda M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, p. 799, secondo cui trattasi di fattispecie ablativa, ora legale ora amministrativa, riguardante mutui obbligatori "nei quali si utilizza il modello dell'obbligo di contrattare, nascente or dalla legge (per lo Stato) or dal provvedimento amministrativo (per i comuni)". Più recentemente G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 10.

avvalendosi di poteri d'imperio, formano l'oggetto del diritto tributario che, pertanto, sta ad indicare quel complesso di norme che governa il pertinente ramo della pubblica amministrazione<sup>(9)</sup>.

Sul versante pubblico, l'unità del sistema del quale la funzione tributaria è parte importantissima, impone un approccio organico allo studio di questa materia. Pur nella specialità di taluni aspetti, sia sostanziali – relativamente all'imposizione – sia giurisdizionali – con la previsione di un giudice *ad hoc* – è indubbia l'intima sua afferenza al diritto amministrativo. Medesimi sono anche i principi dell'organizzazione e, soprattutto, le regole del procedimento, dalla partecipazione al contraddittorio, dall'obbligo di motivazione del provvedimento al diritto di accesso, espressamente previsti dalla l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Nel complesso può quindi parlarsi di sistema amministrativo tributario, quale fondamentale settore dei poteri pubblici, relativo alla programmazione, gestione e controllo della funzione tributaria<sup>(10)</sup>.

### 1.3. Imposizioni tributarie: la nozione di tributo.

Il formarsi del diritto tributario come branca speciale del diritto amministrativo è, in larga misura, conseguente al tentativo di sistemare all'interno di una categoria a sé le prestazioni imposte costituite dai tributi, vale a dire la figura peculiare di questo settore<sup>(11)</sup>.

<sup>(9)</sup> Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 10. Va poi osservato che il diritto tributario recepisce anche principi e regole propri di altri settori giuridici ed economici: si pensi al frequente rinvio sia alla disciplina privatistica nella individuazione delle fattispecie tassabili, sia ai principi e alle regole del diritto processuale civile nella regolamentazione del processo tributario, sia, infine, ai principi generali del diritto penale applicabili alle fattispecie dei reati tributari.

<sup>(10)</sup> Cfr. A. SANDULLI, *Vittorio Emanuele Orlando e il diritto amministrativo*, in *Riv. Aic*, n. 3/2016, ivi si cita V.E. ORLANDO, *Principii di diritto amministrativo*, 2 ed., Barbera, Firenze, 1892, p. 41, secondo cui “*Spetta al diritto amministrativo tutta l'attività giuridica dello Stato (meno la giurisdizione civile e penale), comprendendovi l'organizzazione dell'amministrazione e la teoria dei mezzi generali di cui l'amministrazione dispone. Quanto all'ingerenza sociale, bisogna distinguere: tutto ciò che costituisce il contenuto economico o sociale dell'amministrazione, che resterà quindi una scienza eminentemente sociale e non giuridica. Ma in quanto l'ingerenza sociale assume poi, sia pure derivatamente, forme giuridiche, è naturale ed è conforme ad una buona logica sistematica che essa rientri nel campo di una scienza giuridica la quale non può non esser che il diritto amministrativo*”.

<sup>(11)</sup> Sulla origine amministrativistica del diritto tributario si veda R. LUPU, *Matrice amministrativa del diritto tributario ed interpretazioni del fisco*, in *Corriere Tributario*, 1/2008,

In generale, le imposizioni tributarie costituiscono uno degli istituti più importanti degli ordinamenti moderni, di cui la scienza giuridica si è occupata sin dall'inizio per studiarne il carattere coattivo e la correlazione al rapporto obbligatorio che ne scaturisce. Sotto il profilo teorico, la ricostruzione della figura induce a collocarla nella categoria giuridica dei provvedimenti e dei procedimenti amministrativi, a carattere ablatorio <sup>(12)</sup>. In questa cornice, una delle principali questioni riguarda la natura legale o amministrativa dell'imposizione. In coerenza all'art. 23 Cost., secondo cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, l'ordinamento contempla le sole ablazioni legali, giacché quelle amministrative in senso proprio sarebbero incostituzionali. Questo è in parte non vero, dal momento che i comuni, le province, le città metropolitane, oltre alle Regioni, *“stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri”*, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 119, comma 2, Cost.). Pertanto, anche gli enti pubblici minori, nell'esercizio della propria autonomia, concorrono discrezionalmente a stabilire taluni aspetti della fattispecie impositiva, ad esempio la misura del tributo, che essi possono aumentare o diminuire nei limiti previsti dalla legge. Il che dà luogo ad un'ablazione semi-amministrativa <sup>(13)</sup>.

---

p. 47-48, a critica della posizione espressa dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, 2 novembre 2007, n. 23031, fa osservare che *“la motivazione della sentenza n. 23031 offre una concezione del diritto tributario in cui viene sottovalutato un aspetto che la storia insegna, e che innumerevoli indizi del presente confermano (...) sembra emergere una concezione «pancivilettistica» del diritto tributario, in cui c'è la legge, ci sono due parti (...) e poi c'è un giudice che decide. Le cose in realtà stanno un po' diversamente, e la sentenza trascura che, a differenza di quanto avviene nel diritto dei privati, l'istituzione pubblica di riferimento del diritto tributario non è il giudice bensì l'autorità preposta all'applicazione dei tributi. Anzi, a ben guardare, il tributo è una prestazione amministrativa, a fronte della quale non c'è né una specifica controprestazione (consenso), né un danno arrecato a qualcuno (torto); la stessa figura dell'obbligazione è quindi un riferimento residuale, cui fare riferimento solo in via sussidiaria, quando il sistema amministrativistico di riferimento non è autosufficiente. (...) emerge invece il retro-pensiero secondo cui l'amministrazione finanziaria e il contribuente sono due soggetti coinvolti in una controversia, rispetto alla quale il giudice rappresenta l'istituzione di riferimento. È una impostazione fuorviante prima di tutto in termini di teoria generale, in quanto tende a considerare giuridico solo ciò che è giurisdizionale, estromettendo l'azione amministrativa, di cui il tributario (pur con tutte le sue peculiarità) fa parte, come del resto ammesso da quella stessa manualistica tributaria che poi talvolta indulge a ricostruzioni pseudo-civilistiche del fenomeno”*.

<sup>(12)</sup> Sul tema si ritornerà nella parte IV.

<sup>(13)</sup> In tema si veda M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 778 e ss., osserva che la legge dello Stato può sia disciplinare direttamente il tributo con criteri di rigidità, sia limitarsi a fissare solo alcuni aspetti, lasciandone la specificazione di altri all'ente minore con potestà tributaria: *“allorché questo, con suo atto, istituisce il tributo per le scelte completando*

Nel diritto positivo non si rinviene la definizione normativa di tributo, e questa figura, come detto, è stata ricostruita dalla dottrina quale obbligazione di natura ablatoria<sup>(14)</sup>, avente ad oggetto una prestazione patrimoniale imposta<sup>(15)</sup>.

Nella interpretazione dell'istituto, un fondamentale contributo lo si deve alla giurisprudenza della Corte costituzionale, secondo la quale, affinché possa parlarsi di tributi, devono sussistere la "(...) *doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*"<sup>(16)</sup>. Trattasi di una nozione idonea ad accogliere più ipotesi di imposizione in apparenza eterogenee, ma accomunate dall'inerenza alla spesa pubblica e alla capacità contributiva.

Riguardo al primo aspetto, la qualificazione della prestazione come doverosa discende dal carattere d'imperio del potere pubblico da cui essa sorge. La prestazione forma il contenuto tipico di un rapporto giuridico coattivo,

---

*la norma della legge statale che è incompleta. Molto spesso la decisione in cui si esprime il completamento è ridotta ad una scelta di tariffe o aliquote. In ogni caso tuttavia nella norma di legge statale devono essere indicati dei criteri per la scelta di completamento*"; trattasi di discrezionalità non nell'imposizione in astratto, bensì nell'istituzione in concreto del tributo, rimessa agli enti minori. Va infine precisato che tale dottrina si è formata a costituzione invariata, e che, dal 2001, la riforma del Titolo V ha introdotto significative innovazioni in tema di federalismo fiscale, che complessivamente accentuano la discrezionalità tributaria degli enti minori.

<sup>(14)</sup> Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., p. 198 e ss., che aggiunge quali elementi "*determinati e ricorrenti*" il presupposto, la base imponibile, il soggetto passivo e l'aliquota del tributo.

<sup>(15)</sup> Cfr. G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 6-7. R. LUPI, *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009, p. 12-13, secondo cui "*I tributi, insomma, si pagano quando qualcuno li richiede, o nella prospettiva che lo faccia, con una strutturale matrice amministrativistica della tassazione; la tassazione è giuridica in quanto una istituzione del gruppo sociale determina attraverso poteri unilaterali, capacità economica, la cui importanza sbiadisce via via, man mano che l'entrata è connessa all'esercizio di specifiche funzioni pubbliche*".

<sup>(16)</sup> Sul tema si è pronunciata la Corte costituzionale con la sentenza 14 marzo 2008, n. 64, secondo cui "(...) *al fine di qualificare come tributarie le entrate erariali occorre che, indipendentemente dal "nomen iuris" utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, siano presenti le caratteristiche della doverosità della prestazione e il collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante*". Quanto all'irrelevanza della denominazione, lo stesso legislatore all'art. 2 del D.lgs. n. 546 del 1992 (che definisce l'ambito della giurisdizione tributaria) stabilisce, espressamente, che i tributi vanno individuati indipendentemente dalla denominazione formale: "*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*". Alcuni profili critici in F. BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale (sentenze 14 marzo 2008, numero 64 e 14 marzo 2008, numero 130)*, in *Rass. trib.*, 4, 2008, p. 1055.

avente ad oggetto un'obbligazione di pagamento in capo al contribuente, che assume la posizione di debitore d'imposta. Mentre quest'ultimo è il soggetto *inciso* dal tributo o soggetto passivo, lo Stato è il creditore. Il contenuto dell'obbligazione è costituito da un prelievo di ricchezza e, all'atto pratico, consiste nel versamento di una somma di denaro, a cui il cittadino non può sottrarsi. A differenza delle obbligazioni contrattuali, che hanno origine nell'accordo, quelle tributarie nascono dalla legge, ma divengono attuali in seguito al compimento di un atto del privato sostitutivo di certificazione (dichiarazione dei redditi), o all'adozione di un provvedimento amministrativo (accertamento).

Il secondo aspetto richiamato è il collegamento del tributo con la spesa pubblica. Secondo la giurisprudenza costituzionale, esso consente di distinguere il tributo sia dalle entrate di diritto privato, sia da quelle aventi natura sanzionatoria<sup>(17)</sup>. Per differenziarlo da tali altre fattispecie, oltre alla doverosità, perciò, si richiede al tributo un ulteriore elemento: la funzionalizzazione del prelievo alle spese pubbliche, per il soddisfacimento di bisogni della collettività<sup>(18)</sup>.

Le spese pubbliche possono essere classificate in due categorie: divisibili e indivisibili.

Le prime sono quelle che consentono di collegare il vantaggio ottenuto dal soggetto a ciascun adempimento, e trovano presupposto nella domanda individuale del singolo o nella specifica fiscalità di scopo: l'istruzione, i trasporti pubblici, i servizi sanitari, il servizio postale, il rilascio di certificati. Nelle seconde, invece, il beneficio è riconducibile indistintamente alla collettività intera. Trattasi di spese per attività che non vengono offerte dietro richiesta individuale: il mantenimento dell'ordine pubblico, la difesa del territorio nazionale, l'anagrafe, l'illuminazione, la manutenzione di strade e

<sup>(17)</sup> La già citata sentenza della Corte costituzionale 14 marzo 2008, n. 64.

<sup>(18)</sup> Sotto tale profilo le spese pubbliche, come osservato, vanno classificate anche in relazione all'individuazione del bisogno pubblico che il trasferimento di ricchezza è destinato a finanziare, ove ciò sia possibile. Anche se la connessione tra tributi e finanziamento della spesa pubblica sia pacificamente accettata dalla giurisprudenza, essa continua a destare qualche perplessità nello sviluppo di alcune discipline contigue alla scienza tributaria; secondo R. MUSGRAVE, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Bologna, 1995, p. 4, "una caratteristica essenziale dell'approccio classico, ancora oggi presente nella scienza delle finanze, consiste poi nel trattare la teoria della spesa e quella della tassazione come problemi separati: infatti mentre veniva considerata ottimale la tassazione secondo il principio del beneficio, la dimensione del prelievo fiscale, e quindi l'analisi economica delle imposte, dovevano essere condotte sulla base del principio della capacità contributiva, una volta stabilito dal lato della spesa l'ammontare delle entrate necessaria a finanziarla".

giardini, la protezione civile, la tutela del patrimonio artistico e culturale, i servizi socio-assistenziali.

Tale distinzione, rilevante sul piano teorico, nella pratica non è sempre di agevole applicazione, poiché molti beni e servizi possono ricondursi, nello stesso tempo, al soddisfacimento di bisogni sia divisibili che indivisibili <sup>(19)</sup>.

Occorre rimarcare, in ultimo, che non vi è coincidenza tra bisogni pubblici e collettivi. Come si è avuta già occasione di chiarire, non tutte le esigenze della collettività devono essere soddisfatte dallo Stato, né è possibile stabilire un collegamento diretto tra esigenze di benessere, spesa pubblica e tributi. La scelta compete alla Repubblica, che la compie e rinnova costantemente nell'esercizio del suo potere di indirizzo politico, vincolato al perseguimento dei fini fondamentali dell'ordinamento, europeo e interno.

#### 1.4. Presupposto e finalità del provvedimento di imposizione.

Spetta al legislatore individuare i bisogni pubblici, stabilire ciò che è meritevole di prelievo, in quali casi e a quali condizioni sorge in capo al cittadino l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche. In questo senso, si definisce "presupposto impositivo" il fatto storico o l'antecedente giuridico che integra la fattispecie tributaria <sup>(20)</sup>.

Nel significato appena precisato si inquadra un terzo carattere del tributo delineato dalla Corte costituzionale: il presupposto o la causa del tributo, vale a dire un fatto "*economicamente rilevante*" <sup>(21)</sup>. Possono definirsi tributari, infatti, solo atti espressione di manifestazioni dirette o indirette di forza economica, riconducibili al soggetto passivo <sup>(22)</sup>. Si individua, così, una precisa linea di demarcazione tra il presupposto impositivo tributario e quello non tributario che, invece, si riferisce ad altre prestazioni imposte, come le sanzioni <sup>(23)</sup>.

<sup>(19)</sup> Il servizio scolastico o quello sanitario, ad esempio, si possono considerare tanto bisogni indivisibili, in quanto messi al servizio dell'intera comunità, quanto divisibili dal momento che è concretamente identificabile il vantaggio attribuito al singolo utente, che ne beneficia in via diretta.

<sup>(20)</sup> P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 76.

<sup>(21)</sup> Così sent. 14 marzo 2008, n. 64.

<sup>(22)</sup> Cfr. E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 109 e ss.

<sup>(23)</sup> Come nel caso del presupposto sanzionatorio o delle condizioni che giustificano il prelievo commutativo.

Perché si possa parlare di tributi, pertanto, occorre un collegamento diretto con il principio di capacità contributiva, che impone ad ogni persona di partecipare alle spese pubbliche <sup>(24)</sup>. Ad esempio, i proventi conseguiti dall'esercizio di un'attività d'impresa, dedotti i costi inerenti, costituiscono un indice di forza economica "direttamente" valutabile, e in grado di rappresentare il presupposto impositivo per l'applicazione delle imposte sul reddito. Sono, invece, indici "indiretti" di ricchezza (*rectius*: capacità contributiva) i consumi, quali l'acquisto di beni e servizi, che possono integrare il presupposto impositivo dell'imposta sul valore aggiunto (Iva). Ancora, è presupposto impositivo la fruizione di un servizio pubblico, cui è connessa la prestazione patrimoniale imposta. La coazione del prelievo, perciò, è giustificata in nome di un beneficio (godimento di un servizio pubblico) concesso al soggetto, oppure in forza di una ricchezza prodotta, in relazione a cui lo Stato richiede al soggetto una rinuncia in funzione di concorrere alla spesa pubblica. Tale sacrificio rinviene la sua *ratio* nel dovere di contribuire ai bisogni pubblici in proporzione alla propria idoneità a partecipare (art. 53 Cost.), in adempimento di inderogabili doveri di solidarietà economica e sociale (art. 2 Cost.) <sup>(25)</sup>.

In definitiva, l'imposizione dipende, oltre che dallo Stato, dallo stesso contribuente e dalla sua attitudine a concorrere ai bisogni pubblici, e risente della sua manifestazione di ricchezza o di forza economica, che è il fatto da cui origina l'obbligazione tributaria: allorché un soggetto pone in essere il comportamento contemplato dalla fattispecie impositiva, sorge nei suoi confronti il credito dello Stato o degli altri enti pubblici <sup>(26)</sup>.

Tuttavia, in casi eccezionali il presupposto d'imposta, piuttosto che al riparto delle spese pubbliche e, quindi, alla situazione economica del singolo, si riferisce ad una finalità politica, culturale, sociale che riguarda l'intera collettività (obbligazioni tributarie extrafiscali oppure oggettive). Il contribuente, in tali casi, è inciso dal tributo in quanto consociato, a prescindere da una concreta produzione di ricchezza <sup>(27)</sup>. Proprio per questa ragione, gli

<sup>(24)</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 21 e ss.

<sup>(25)</sup> G.F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 88 e ss.

<sup>(26)</sup> Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., *passim*, che lo definisce "fatto generatore, nella terminologia dell'ordinamento comunitario".

<sup>(27)</sup> Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 31 e ss., nel senso che l'extrafiscalità agisce "(...) in funzione della incentivazione o disincentivazione di determinati comportamenti dei consociati. In queste ipotesi, il cui tipico esempio è quello dei c.d. tributi extrafiscali (...), le norme tributarie concorrono a soddisfare ulteriori specifiche esigenze, riconosciute e tutelate dall'ordinamento, con le quali la funzione fiscale può essere coordinata".

strumenti di extra-fiscalità non possono dare luogo a fenomeni di abuso, ma devono perseguire sempre finalità costituzionalmente rilevanti – ad esempio, la tutela ambientale – e assicurare la tutela dei diritti del contribuente <sup>(28)</sup>.

### 1.5. Classificazione e *species* dei tributi: le imposte.

La categoria unitaria del tributo si compone di quattro *species*: tassa, contributo, monopolio fiscale e imposta, che è il più importante dei tributi <sup>(29)</sup>. L'imposta è una prestazione patrimoniale coattiva, priva di relazione diretta con una specifica attività dello Stato o ente pubblico, e carente perciò del carattere commutativo. Le imposte sono destinate a finanziare i servizi indivisibili e, cioè, sono funzionali alla soddisfazione di necessità generali della collettività, che sarebbe impossibile suddividere territorialmente o funzionalmente. Data la loro natura di bisogni pubblici, essi vengono finanziati da tutti in forza del “patto di convivenza” che è alla base del vivere sociale <sup>(30)</sup>.

La base normativa dei tributi e, segnatamente, delle imposte, è costituita dall'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*”. In sostanza, le imposte possono considerarsi alla stregua delle spese necessarie al mantenimento della casa comune, lo Stato, che ciascun cittadino è tenuto a sopportare a titolo di solidarietà sociale. L'obbligo della spesa, perciò, ricade proporzionalmente sui consociati che possiedono la capacità di concorrervi. Infatti, non tutti i cittadini contribuiscono in identica misura, il che sarebbe irragionevole e contrario al principio di uguaglianza. L'obbligazione d'imposta è parametrata alla concreta

<sup>(28)</sup> F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 36, nota 20; F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, p. 48 e ss.

<sup>(29)</sup> Interessante notare come la dottrina ponga sullo stesso piano il “tributo” e le “entrate tributarie”. Sul punto cfr. P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 4.

<sup>(30)</sup> In quanto collegata alla soddisfazione dei bisogni della collettività, globalmente considerata, l'imposta è a-causale e, quindi, nell'essere sganciata da una domanda individuale di erogazione, ad esempio, di un servizio pubblico: l'imposta è espressione della sovranità fiscale dello Stato. Come si avrà modo di precisare nel seguito della trattazione, ormai, questa tesi è condivisibile solo in parte, dal momento che non può giustificarsi un peso così gravoso come quello tributario, tenendolo del tutto separato da una corrispettiva attività dello Stato, come sua causa e contropartita; poiché l'imposta va a colpire la ricchezza prodotta, è necessaria l'individuazione di un parametro di quantificazione, che non può essere altro che quello della possibilità economica del soggetto di sostenere il peso dei tributi e, cioè, quello della sua capacità contributiva.

attitudine del singolo cittadino a contribuire. La misura dovuta è determinata con riferimento alla base imponibile, ovvero la grandezza economica cui si riferisce la misura, cioè l'aliquota, stabilita dalla legge.

Diverse sono le classificazioni dell'imposta: queste sono ripartite anzitutto tra imposte dirette e indirette. Rientrano nella prima categoria i tributi afferenti a *manifestazioni dirette di capacità contributiva*, quale la percezione di un reddito o il possesso di un patrimonio<sup>(31)</sup>. Le imposte indirette, invece, si sostanziano in *manifestazioni mediate di capacità contributiva*, la cui base di commisurazione è rilevata, ad esempio, al momento del consumo, dello scambio del bene o del suo trasferimento.

Vi è poi la distinzione tra imposte erariali e non erariali: le prime hanno ad oggetto tributi dovuti allo Stato, le seconde sono imposte dovute agli altri enti pubblici dotati del potere d'imposizione.

Si distingue, ancora, tra imposte personali (soggettive) e imposte reali (oggettive). Le imposte personali si basano sulla situazione del soggetto in relazione al quale si realizza il presupposto d'imposta. Esse mirano a colpire la manifestazione di capacità contributiva, tenendo conto di un complesso di elementi e profili, i cui limiti sono stabiliti per legge. Appartengono a tale categoria le imposte dirette, tra le quali è ricompresa l'imposta sui redditi delle persone fisiche (Irpef)<sup>(32)</sup>.

Sono espressione del carattere personale del tributo, inoltre, i meccanismi di detrazione dall'imposta, ad esempio la presenza di familiari a carico<sup>(33)</sup>, che consentono di ridurre il carico fiscale e di giungere all'effettiva capacità contributiva del soggetto. Per le descritte caratteristiche, le imposte personali presentano maggiori difficoltà di determinazione e di accertamento. Le imposte reali, invece, colpiscono il fatto indice di capacità contributiva autonomamente considerato, a prescindere da un puntuale riferimento di ordine soggettivo<sup>(34)</sup>.

Le imposte possono essere fisse e proporzionali, in riferimento alla determinazione dell'ammontare. Le prime sono predeterminate nella misura, senza che rilevi la quantità di ricchezza prodotta o manifestata. Le imposte

<sup>(31)</sup> Ciò presuppone che lo Stato sia in grado di determinare con precisione la base imponibile a cui applicare l'aliquota, in modo da determinare l'imposta dovuta.

<sup>(32)</sup> Imposta sui redditi delle persone fisiche; si tratta di un'imposta diretta, personale e progressiva, che fonda il suo presupposto nel possesso di redditi normativamente individuati tenendo conto, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, della condizione personale del singolo. Sul punto diremo meglio *infra*.

<sup>(33)</sup> Cfr. art. 12 del dpr n. 917/1986.

<sup>(34)</sup> Tipico esempio di imposta reale è l'imposta municipale propria, istituita con gli artt. 8 e 9 del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

proporzionali mutano secondo la base imponibile: esse vengono solitamente distinte in progressive e regressive, a seconda che colpiscano l'imponibile con aliquota crescente o decrescente.

In base alla relazione esistente fra tempo e presupposto, infine, si possono differenziare le imposte istantanee da quelle periodiche. Le prime sono dovute *una tantum*, quando viene compiuto un determinato atto o fatto, espressivo della capacità contributiva. Le seconde sono applicate con cadenza periodica, essendo destinato a durare nel tempo il loro presupposto (per esempio, il possesso di un reddito o di un immobile).

### 1.6. Tasse.

A differenza dell'imposta, la tassa trova presupposto nella erogazione di un servizio pubblico, a fronte di un pagamento. La sua *ratio* non è la solidarietà richiesta ai consociati nel sostentamento dello Stato, ma l'ottenimento di un'utilità, su domanda di chi ne ha interesse. Perciò, la tassa ha una natura commutativa, di guisa che il gettito derivante dalla riscossione, a sua volta, è destinato a coprire le spese occorrenti per l'attivazione e il mantenimento di servizi divisibili<sup>(35)</sup>. Tuttavia, l'assenza di connessione diretta con manifestazioni di forza economica del soggetto passivo, non sottrae la tassa all'applicazione del generale principio di capacità contributiva<sup>(36)</sup>. Il legislatore, ad esempio, prevede forme di esenzione della tassa a favore di soggetti socialmente deboli o con reddito particolarmente basso, a titolo di solidarietà. Il contributo richiesto, oltre a finanziare l'erogazione del servizio in virtù del principio del beneficio, è perciò diretto a garantire che quel servizio possa esser egualmente assicurato anche a persone meno abbienti. In virtù del principio perequativo connaturato all'art. 53, lo *status* personale assurde a presupposto di esenzione, piuttosto che d'imposizione.

La tassa è comunque un tributo, e il rapporto di scambio tra prestazione e servizio pubblico, che pure la connota, non si pone mai in termini di perfetta sinallagmaticità o di commutazione civilistica. Per spiegare il nesso tra

<sup>(35)</sup> Le istituzioni pubbliche erogano alla collettività determinati servizi e funzioni, necessari per il soddisfacimento di bisogni primari. Si pensi ad aspetti dell'organizzazione sociale di stretta competenza pubblica, come l'anagrafe e lo stato civile, la giustizia, l'urbanistica, la sanità, l'istruzione, l'uso di porti e aeroporti, ecc. Proprio questi interventi e servizi pubblici, costituiscono il fondamento della richiesta di contribuzione al soggetto che ne fruisce.

<sup>(36)</sup> F. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 2016, p. 204.

entrata pubblica, in forma di tassa, e servizio erogato, la dottrina ricorre alla nozione di para-commutatività, che serve a circoscrivere i tributi caratterizzati da una peculiare correlazione tra attività pubblica o beni pubblici e prestazione pecuniaria del contribuente <sup>(37)</sup>. Tale principio assume notevole valenza sul piano giuridico, sia pure nella prospettiva della coattività del prelievo: la mancata erogazione del servizio, il ritardo o l'inesatta erogazione, infatti, legittimano il soggetto che ha pagato a richiedere il rimborso della tassa <sup>(38)</sup>. L'obbligazione di pagamento della tassa, diversamente, non viene meno nei casi in cui il soggetto passivo decida di non utilizzare il servizio pubblico regolarmente istituito ed attivato. In tal senso si è espressa sia la giurisprudenza di legittimità che quella costituzionale, che escludono l'obbligazione di pagamento nei soli casi in cui manchi la reale attivazione del servizio pubblico connesso al pagamento della tassa <sup>(39)</sup>.

### 1.7. Contributi.

Nell'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte rientra anche il contributo, che per certi aspetti è equiparabile alla tassa. La sua peculiarità è la causalità: è dovuto da chi ottiene un beneficio in conseguenza di una spesa data. Il contributo, quindi, può essere definito come la prestazione patrimoniale imposta a carico di determinati soggetti in relazione al vantaggio, diretto o indiretto, che essi conseguono da determinate attività pubbliche, rivolte ad una specifica collettività. In quanto generatrici di spesa, siffatte attività richiedono il (con)tributo dei soggetti che ne hanno un vantaggio.

Ad esempio, rientrano in questa specie i contributi di bonifica, i contributi di fognatura e per opere idrauliche, quelli per le spese di giudizio ecc. <sup>(40)</sup>. Essi danno luogo ad una relazione tra singola spesa e collettività tenuta a sostenerla.

---

<sup>(37)</sup> In tal senso si esprimono G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014, p. 5; e G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 28.

<sup>(38)</sup> G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., p. 5.

<sup>(39)</sup> V. Corte cost., 12 maggio 1998, sent. n. 535; Cass., SS. UU., 7 dicembre 2007, sent. n. 25551.

<sup>(40)</sup> Alla categoria dei contributi sono riconducibili una serie di fattispecie eterogenee e differenziate. Tra queste, la figura maggiormente utilizzata è quella dei c.d. *contributi di miglioria* che si caratterizzano per il beneficio che proprietari o possessori di beni traggono dall'attività amministrativa diretta alla realizzazione di opere di interesse generale. Esistono, poi, i contributi a carico degli appartenenti a una certa collettività, indistintamente

Tale definizione, peraltro, consente di distinguere la figura del contributo dalle altre entrate tributarie (imposte e tasse), e consente di classificarlo quale *tributo speciale*, connotato da specifici “*elementi sintomatici, rappresentati dal fondamento giuridico complesso*”<sup>(41)</sup>. Il contributo si distingue dall'imposta poiché l'obbligo non è connesso solo al generale dovere di concorrere alla spesa pubblica, ma anche allo “specifico e differenziato vantaggio” che il soggetto passivo obbligato consegue: si assiste, perciò, alla coincidenza degli interessi rilevanti, rispettivamente, generale e individuale. Si distingue dalla tassa, perché nel caso del contributo viene in rilievo anche l'interesse pubblico realizzato con la medesima attività. Infatti, mentre la prestazione pecuniaria oggetto della tassa è correlata al soddisfacimento di un interesse del soggetto obbligato (che chiede l'erogazione di un determinato servizio pubblico), il contributo si versa a fronte di un'attività amministrativa volta a soddisfare l'interesse di una data collettività, prescindendo dal consenso del soggetto passivo e dal suo interesse individuale. Tuttavia, quest'ultimo coincide, di regola, con l'interesse generale.

Va detto che il *nomen* di contributo è utilizzato in modo generico, ed è talvolta riferito promiscuamente ad entrate pubbliche di diversa natura. In alcuni casi, anche se si utilizza la denominazione di contributo, si è dinanzi ad imposte o tasse. È ad esempio una tassa il “*contributo integrativo di utenza stradale*” previsto dagli artt. 225 e ss. del R.D. n. 1175/1931; mentre il “*contributo di miglioria specifica e generica*” di cui agli artt. 236 e ss. del R.D. n. 1175/1931 è un'imposta<sup>(42)</sup>. Quanto ai contributi previdenziali, percepiti da un ente pubblico dotato di poteri autoritativi, la forte commutatività e la coattività della contribuzione sono all'origine di un acceso dibattito della dottrina a proposito della loro natura e qualificazione, che tuttora appaiono incerti, ferma la loro connotazione di prestazioni imposte.

### 1.8. Monopoli fiscali.

La legge può riservare allo Stato e agli enti pubblici diversi la produzione, la commercializzazione di un determinato prodotto o l'erogazione di determinati servizi.

---

beneficiaria di un'attività dell'ente percettore, come i contributi di urbanizzazione o di bonifica (c.d. “*contributi consortili*”).

<sup>(41)</sup> Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 207.

<sup>(42)</sup> Cfr. P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 2014, p. 11.

Trattasi di una possibilità espressamente ammessa dall'art. 43 Cost. in base al quale *“a fini di utilità generale la legge può riservare originariamente o trasferire, mediante espropriazione e salvo indennizzo, allo Stato, ad enti pubblici o a comunità di lavoratori o di utenti determinate imprese o categorie di imprese, che si riferiscano a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia o a situazioni di monopolio ed abbiano carattere di preminente interesse generale”*.

A sua volta, l'art. 86, comma 2, (ex art. 90) del Trattato istitutivo della Comunità europea, contempla una deroga in favore delle imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale, o aventi carattere di monopolio fiscale. Quindi, il monopolio costituisce una deroga al principio dell'iniziativa economica, ammessa solo per determinati settori economici. Trattasi perciò di un istituto eccezionale che gravita fuori dai principi di libera concorrenza e di non discriminazione, poiché limita gli operatori comunitari potenzialmente interessati ad entrare sui rispettivi mercati. Infatti, l'art. 31 del TFUE (ex art. 37) richiede agli Stati membri un progressivo riordinamento dei monopoli nazionali con carattere commerciale, al fine di impedire qualsiasi discriminazione tra i cittadini <sup>(43)</sup>.

Ora, il monopolio è una manifestazione imperativa dell'intervento pubblico nell'economia che, sul piano giuridico, consente di imporre un prezzo superiore a quello che sarebbe applicato in un libero mercato concorrenziale e, di conseguenza, dà diritto al soggetto che ne è titolare di riscuotere un sovrapprofitto o, comunque, un margine economico esclusivo.

Nell'ordinamento italiano esistono vari monopoli pubblici: si ricordano il gioco del lotto, nonché l'importazione e commercializzazione dei tabacchi lavorati, e la commercializzazione dei fiammiferi, tutti affidati all'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, incorporata nell'agenzia delle dogane (Aams); oppure, il prelievo unico erariale sui giochi e le scommesse (Preu).

Diverse possono essere le cause di un monopolio, e un prezzo particolarmente alto per determinati beni può avere lo scopo di disincentivarne la vendita, o di impedirne la commercializzazione in quanto non regolamentata. I monopoli sono detti fiscali quando sono strumenti di imposizione e riscossione di un'imposta di consumo o di fabbricazione: in questo caso, la

---

<sup>(43)</sup> Si veda l'art. 31 del TFUE: *“Gli Stati membri procedono a un riordinamento dei monopoli nazionali che presentano un carattere commerciale, in modo che venga esclusa qualsiasi discriminazione fra i cittadini degli Stati membri per quanto riguarda le condizioni relative all'approvvigionamento e agli sbocchi”*.

prestazione patrimoniale eseguita dal contribuente, per l'acquisto del bene o del servizio in monopolio, deve essere ritenuta a tutti gli effetti un tributo <sup>(44)</sup>. In ogni caso, sono sempre preordinati a fini di utilità generale, oppure all'esigenza di garantire una più efficiente fruibilità di servizi, che il legislatore considera, per l'appunto, di interesse collettivo.

Come ha chiarito la giurisprudenza costituzionale, la giustificazione dei monopoli va ricercata nel perseguimento di fini sociali e di utilità generale, ed è secondaria la finalità stessa di reperimento di entrate finanziarie <sup>(45)</sup>. Ad esempio, la riserva allo Stato della vendita dei tabacchi, come ogni altra riserva vigente ed operante nel settore, trova la sua fonte e base in una legislazione che, tranne per il quindicennio 1869-1883, si è sviluppata sostanzialmente su una medesima linea nell'arco di oltre un secolo. Come ha osservato la Corte costituzionale, l'istituzione e la conservazione del monopolio statale dei tabacchi rispondono a diversi fini pubblici, consistenti nell'assicurazione di entrate tributarie, nella salvaguardia della salute pubblica e nell'occupazione dei lavoratori di date categorie e in date zone del territorio nazionale.

### 1.9. Tariffe.

Le tariffe, ad esempio dei servizi idrici, elettrici, di trasporto e infrastrutturali, si riferiscono a particolari ambiti della convivenza sociale, che è possibile disciplinare ricorrendo al principio del beneficio.

Lo Stato o altri enti pubblici che promuovono la realizzazione e gestione, anche attraverso privati, di infrastrutture e servizi in settori di rilevanza sociale, possono richiedere un contributo agli utenti. La disciplina applicabile è quella amministrativa, integrata dal diritto comune. Una fattispecie nota è quella del c.d. *project finance*, vale a dire il contratto attraverso il quale

<sup>(44)</sup> Cfr. S. RICCARDI, *L'imposizione dei giochi e delle scommesse*, Roma, 2013, p. 522; P. PETRANGELI, *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 12/2011, p. 957, nel senso che con l'art. 39, comma 13, del d.l. n. 269 del 2003, convertito in l. n. 326 del 2003, s.m.i., il legislatore ha statuito che gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, Tulp, collegati alla rete telematica, a partire dal 1° gennaio 2004 scontano il prelievo erariale unico, in luogo dell'originaria imposta sugli intrattenimenti di cui al dpr n. 640 del 1972. Giuridicamente, il soggetto inciso dal tributo è colui che è titolare della concessione amministrativa, il quale, pur non sussistendo alcun obbligo legale (bensì solo un diritto), generalmente trasla il PREU al gestore, soggetto che raccoglie le somme derivanti dalle giocate.

<sup>(45)</sup> Cfr. Corte costituzionale, Sentenze nn. 78/1970 e 209/1976.

l'amministrazione pubblica affida ad un soggetto privato, selezionato attraverso una gara pubblica, la realizzazione di un'opera, in cambio del diritto di gestire l'opera per un certo tempo. In tali casi, gli utenti pagano una tariffa che costituisce il corrispettivo di godimento dell'opera (ad es. strada).

Secondo la dottrina, la tariffa non ha natura di tributo data l'irrelevanza della finalità solidaristica, incompatibile con la libertà del soggetto erogatore del servizio di lavorare in utile o in perdita. In sostanza, il costo del servizio può non prevedere una remunerazione che, in ogni caso, non ha rapporto con la spesa pubblica, e non è graduata in base al principio di capacità contributiva.

Di recente, però, le Sezioni Unite sono ritornate sul tema e hanno precisato che alcune tariffe avrebbero natura tributaria, non rappresentando un corrispettivo per le prestazioni erogate, e prescindendo dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti <sup>(46)</sup>.

Il dibattito, perciò, non ha ancora trovato un definitivo assestamento.

Nella maggior parte dei casi, la tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata allo specifico servizio fornito e all'entità della gestione, affinché sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio.

---

<sup>(46)</sup> La tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, introdotta dall'art. 49 del D.lgs. n. 22 del 1997, oggi abrogato, avendo natura tributaria non è assoggettabile all'Iva, che mira a colpire la capacità contributiva insita nel pagamento del corrispettivo per l'acquisto di beni o servizi, e non in quello di un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente, (rigetta, Trib. Venezia, 14 marzo 2014, Cass. civ. SS. UU., 15 marzo 2016, n. 5078).

Con il d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con l. 22 dicembre 2011, n. 214, è stato poi introdotto il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares), in sostituzione della tariffa di igiene ambientale (Tia) e della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu). La Tares, a sua volta, è stata sostituita a partire dal 1° gennaio 2014 dalla tassa sui rifiuti (Tari), introdotta dalla l. n. 147/2013.

## CAPITOLO 2

### FONTI INTERNE DI PRODUZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 2.1. Inquadramento generale: la definizione di fonte giuridica. – 2.2. Fonti di produzione del diritto tributario: la Costituzione. – 2.3. Legge in senso formale. – 2.4. Atti aventi forza di legge: legge di delega e decreto legislativo delegato. – 2.5. Atti del governo aventi forza di legge. – 2.6. Legge regionale e fonti degli enti locali. – 2.7. Fonti secondarie: regolamenti.

#### 2.1. Inquadramento generale: la definizione di fonte giuridica.

È fonte una realtà dalla quale origina un'altra realtà, ed è fonte del diritto oggettivo quella realtà dalla quale scaturiscono le norme giuridiche <sup>(1)</sup>. È la Costituzione a disciplinare le norme di produzione del diritto. Essa individua i soggetti cui è affidato il potere di produrle, nonché i procedimenti attraverso i quali sono create <sup>(2)</sup>. Le norme di produzione, quindi, sono strumentali all'emanazione delle norme giuridiche <sup>(3)</sup>.

Si distinguono *fonti-atto* e *fonti-fatto*.

Le prime sono atti espressi dei soggetti titolari del potere normativo, cui l'ordinamento giuridico attribuisce effetti regolatori. È il caso della legge ordinaria: l'art. 70 Cost. affida alle Camere la funzione di adottare un atto legislativo, in osservanza delle garanzie tipiche della corrispondente

---

<sup>(1)</sup> D. BARBERO, *Il sistema del diritto privato*, nuova edizione a cura di A. LISERRE e G. FLORIDIA, Torino, 1988, p. 19 ss. Le fonti del diritto possono essere più in generale definite norme sulla produzione "(...) le quali hanno appunto per oggetto i comportamenti abilitati a creare diritto", così G. GUZZETTA, M.S. MARINI, *Diritto pubblico italiano ed europeo*, Torino, 2011, p. 72.

<sup>(2)</sup> Si tratta, in particolare, di quelle disposizioni contenute nella Costituzione italiana che disciplinano l'esercizio della funzione legislativa (artt. 70, 76, 77), il riparto delle competenze legislative (art. 117) nonché il procedimento di revisione costituzionale (art. 138).

<sup>(3)</sup> Alle fonti di produzione si affiancano le *fonti di cognizione* che non introducono nel sistema norme giuridiche, ma individuano gli strumenti attraverso i quali si assume conoscenza legale delle fonti di produzione.

procedura <sup>(4)</sup>. Le *fonti fatto*, invece, consistono in comportamenti cui l'ordinamento riconosce un preciso valore giuridico, pur in mancanza della forma scritta tipica degli atti normativi. Un esempio classico è costituito dalla consuetudine, che ha origine in una condotta umana costante che nasce da un comportamento ripetuto nel tempo e che, in conseguenza della sua reiterazione, viene avvertito e ritenuto come obbligatorio dai consociati (*opinio iuris ac necessitatis*).

La richiamata partizione è in generale valida anche per il diritto tributario, con la fondamentale avvertenza che in esso hanno valore unicamente le *fonti atto*, mentre non vi sono *fonti fatto*. Infatti, i comportamenti creativi del diritto, quali consuetudine e usi, non sono idonei a disciplinare il rapporto tra Stato e contribuente, la quantificazione del tributo da versare, le modalità di versamento, ecc.

Allo stesso modo, non si annoverano tra le fonti del diritto amministrativo tributario, né di qualsiasi altro settore del diritto pubblico, gli atti amministrativi generali e le circolari dell'amministrazione finanziaria, che si limitano soltanto "(...) *ad indicare comportamenti che i singoli uffici debbono tenere in relazione all'attuazione o all'interpretazione di specifiche norme tributarie*" <sup>(5)</sup>. L'eventuale loro violazione ha perciò una rilevanza indiretta, e riverbera in vizio di eccesso di potere nelle diverse figure sintomatiche elaborate dalla giurisprudenza e, ad esempio, sotto il profilo della contraddittorietà.

Detto ciò, per il resto la gerarchia delle fonti tributarie (*rectius*: il sistema delle fonti) non presenta asimmetrie rispetto alle regole generali. Interessa sin d'ora segnalare, nell'ambito della vastissima produzione legislativa di settore, l'avvenuta adozione di uno Statuto dei diritti del contribuente, che, pur senza assurgere a rango costituzionale, contiene principi generali della materia tributaria <sup>(6)</sup>. In particolare, l'art. 1, rubricato "*Principi generali*",

<sup>(4)</sup> Il testo dell'art. 70 Cost. così dispone: "*La funzione legislativa è esercitata collettivamente dalle due Camere*".

<sup>(5)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 82.

<sup>(6)</sup> Lo Statuto dei diritti del contribuente è stato approvato dalla l. 27 luglio 2000, n. 212, recante "*Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*". Secondo la dottrina lo Statuto presenta una "*clausola di autorafforzamento*" che, tuttavia, non può attribuire alla legge ordinaria una forza superiore a quella di cui essa è dotata, così BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 80.

In argomento Cass. civ. sez. V, sent., 16 gennaio 2015, n. 696, secondo cui "*le norme della L. n. 212 del 2000, 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*".

stabilisce al comma 1 che “*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*”.

Tali norme assurgono pertanto a “valori orientanti” del sistema tributario, riguardanti sia il legislatore ordinario, sia l’attività dell’amministrazione.

## 2.2. Fonti di produzione del diritto tributario: la Costituzione.

Ogni ordinamento giuridico che, come tale, sia valido ed effettivo, presuppone l’esistenza di una base di regole fondamentali che tutto lo regge. Nell’ordinamento italiano, essa è rappresentata dalla Costituzione e dalle fonti europee che, nei termini che si diranno, sono superiori e prevalenti e come tali direttamente applicabili all’Italia.

Partendo dalle fonti interne, la Costituzione riserva alla materia tributaria plurime fondamentali disposizioni: l’art. 23, che stabilisce una riserva di legge relativa, nella previsione delle imposte; l’art. 75, comma 2, che vieta il *referendum* abrogativo per le leggi tributarie e di bilancio; l’art. 81, comma 3, secondo cui “*ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte*”; l’art. 117, che disciplina il riparto della potestà legislativa tra Stato e gli enti locali, riservando alla competenza legislativa concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; l’art. 119, che demanda a tali enti un’autonomia finanziaria, tributaria e risorse autonome.

Accanto alle disposizioni sulla produzione giuridica, la Costituzione reca altresì precetti con portata sostanziale. Si tratta, in generale, di previsioni che delimitano il contenuto delle norme tributarie, attraverso la fissazione di criteri e principi inderogabili, essenzialmente rivolti al legislatore cui spetta darvi attuazione. Ci si riferisce in particolare all’art. 53 Cost., comma 1, in forza del quale “*tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva*”. La medesima disposizione, al comma 2, stabilisce che “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”.

La dottrina ha enucleato dall’art. 53 tre basilari principi della materia, sui quali si ritornerà nella parte seconda: *universalità* dell’imposta, *progressività*

---

*nell’interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, conseguentemente, non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse”.*

del sistema tributario, *uguaglianza* del carico tributario. Al centro tra essi si ritrova lo standard universale dell'intero ordinamento fiscale, cioè la capacità contributiva manifestata dal singolo. Questa è, prima di tutto, un parametro per il legislatore cui spetta la previsione delle prestazioni imposte, e l'individuazione dei relativi presupposti. Nello stesso tempo, la capacità contributiva assurge a limite stesso dell'imposizione, che ad esempio non può colpire soggetti senza un reddito minimo vitale, c.d. *no tax area* <sup>(7)</sup>.

Considerata la sua funzione, l'art. 53 costituisce una disposizione in certa misura attuativa sia dell'art. 2 Cost., relativo all'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà economica, tra i quali occupa un posto preminente l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche, sia dell'art. 3 Cost., che affida al principio di uguaglianza sostanziale l'ordinamento dei rapporti tra tutti i cittadini, senza distinzioni alcune davanti alla legge.

<sup>(7)</sup> Il regime della “*no tax area*”, vale a dire quella fascia di reddito non interessata al prelievo in quanto non forma oggetto dell'imposizione, è disciplinato dal legislatore distintamente per singole categorie di soggetti. In senso proprio, quale categoria di redditi non soggetta ad alcuna imposta, questa può essere riferita esclusivamente all'art. 11, comma 2 e 2 *bis*, del dpr n. 917/1986 (Tuir), in base a cui: “*Se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi di pensione non superiori a 7.500 euro, goduti per l'intero anno, redditi di terreni per un importo non superiore a 185,92 euro e il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, l'imposta non è dovuta*”. Agli stessi fini, che sono quelli di lasciare impregiudicata la produzione di redditi troppo bassi, il legislatore ha poi utilizzato lo strumento della detrazione onde rendere meno rigida l'applicazione dell'imposta su redditi, appunto, particolarmente bassi. Ad esempio l'art. 13, comma 1, del dpr n. 917/1986 (Tuir), come recentemente modificato dall'art. 1, comma 210, della l. 11 dicembre 2016, n. 232, in vigore dal 1° gennaio 2017, prevede che: “*Se alla formazione del reddito complessivo concorrono uno o più redditi di cui agli articoli 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lett. a), e 50, comma 1, lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), spetta una detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, pari a: a) 1.880 euro, se il reddito complessivo non supera 8.000 euro. L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 690 euro. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a 1.380 euro; b) 978 euro, aumentata del prodotto tra 902 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 28.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 20.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 8.000 euro ma non a 28.000 euro; c) 978 euro, se il reddito complessivo è superiore a 28.000 euro ma non a 55.000 euro; la detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 27.000 euro*”. Tale meccanismo di calcolo, estremamente laborioso, rende la norma poco intellegibile, ed esprime perfettamente quell'eccesso di legislazione puntiforme e dinoccolata che, all'atto pratico, provoca una strutturale perdita di efficienza dell'Irpef quale imposta di prelievo generale e progressivo. Sul punto recentemente, D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla Flat tax*, Bologna, 2017.

Interpretato in questa cornice, l'art. 53 fissa compito e rotta del legislatore che, attraverso i tributi, deve perseguire un effetto redistributivo della ricchezza, onde poter garantire l'uguaglianza sostanziale tra i cittadini <sup>(8)</sup>.

### 2.3. Legge in senso formale.

La legge in senso formale è la principale fonte di produzione del diritto tributario, grazie alla riserva relativa fissata dall'art. 23 Cost. A sua volta, è l'art. 117, comma 2, lett. e), che affida alla potestà esclusiva dello Stato, tra l'altro, la disciplina legislativa in tema di “...*sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie*”. Entro questo perimetro, nel rispetto del riparto tra competenze legislative esclusiva e concorrente, di cui si dirà più avanti, nessun tributo può essere introdotto nell'ordinamento attraverso un atto normativo diverso dalla legge o, quanto meno, da un atto con eguale forza.

La richiamata riserva, pertanto, implica che le fonti tributarie possano essere innovate unicamente attraverso atti perfezionati nell'ambito del procedimento parlamentare disciplinato dalla Costituzione. La *ratio* della riserva è quella di garantire la partecipazione del Parlamento al procedimento decisionale in un settore ad elevato impatto sulla vita dei cittadini, nonché quella di garantire il costante controllo sull'operato politico del potere esecutivo e governativo. In altre parole, la riserva formale serve a preservare il controllo democratico sugli *atti aventi forza di legge* che, come vedremo a breve, sono espressione di scelte del governo, ma in ogni caso sottoposti al vaglio del Parlamento. Per legge s'intende, perciò, l'atto normativo prodotto dalla deliberazione delle Camere e promulgato dal Presidente della Repubblica: la *legge in senso formale*.

La dottrina ha rimarcato la mancanza di particolari preclusioni quanto a tipologie di disposizioni tributarie, ammettendosi sia leggi generali e astratte, sia leggi-provvedimento, piuttosto frequenti nell'esperienza <sup>(9)</sup>. Ciò ha però prodotto il sorgere di una congerie di norme, storicamente formatesi

---

<sup>(8)</sup> In argomento D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014, p. 8 ss., a proposito di redistribuzione e utilizzo dell'imposta in chiave compensatoria, quale fattore correttivo delle disuguaglianze, che in realtà sarebbe un semplice effetto combinato di prelievo fiscale e spesa pubblica. Si veda anche G.F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., *passim*.

<sup>(9)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 80.

al di fuori di un quadro unitario di riferimento, con la conseguenza che non ne risulta sempre agevole la loro interpretazione e applicazione. Per questa ragione, lo Statuto dei diritti del contribuente ha successivamente introdotto alcune prescrizioni riguardanti la funzione legislativa, che va perciò esercitata nel rispetto di specifici canoni redazionali al fine della necessaria “*chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*” (art. 2) <sup>(10)</sup>.

#### 2.4. Atti aventi forza di legge: legge di delega e decreto legislativo delegato.

In forza dell'art. 76 Cost., il Parlamento può delegare l'esercizio della funzione legislativa al governo. Tale strumento tecnico è utilizzato molto di frequente in ambito tributario, anche per la complessità tecnica della materia, che richiede di essere trattata con un maggior grado di specializzazione.

La disciplina costituzionale ripone all'interno di un rigido perimetro lo strumento della delega legislativa, sotto il profilo tanto formale quanto sostanziale. Riguardo al primo aspetto, la delega può essere conferita soltanto tramite legge formale, cui spetta di specificare *ex ante* i limiti temporali cui il governo deve attenersi, non potendo tale mandato avere carattere permanente. Dal punto di vista dei contenuti, il Parlamento deve stabilire *principi e criteri direttivi* ai quali il governo deve attenersi nell'esercizio del potere legislativo. L'incarico deve perciò riguardare un oggetto definito, essendo precluse deleghe generali. Tale esigenza di specificazione non significa tuttavia unicità dell'oggetto, né l'art. 76 comporta limitazioni di sorta al *quantum* di delega, ed infatti sono ammissibili deleghe uniche per settori assai vasti della legislazione. Di frequente, lo strumento viene utilizzato per procedere ad interventi di riforma di intere materie; i decreti legislativi sono stati utilizzati soprattutto per la redazione di provvedimenti di riordino, che la dottrina ha chiamato “*testi unici delegati*” <sup>(11)</sup>.

V'è tuttavia da osservare che la prassi applicativa, specie quella più recente, ha condotto spesso all'elusione di tali prescrizioni, attraverso il conferimento di deleghe con principi e criteri ridotti ad enunciati generali, privi di reale dettaglio.

<sup>(10)</sup> G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco*, 1/2006 - parte 1, p. 20.

<sup>(11)</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 44.

Per questo, la giurisprudenza costituzionale è ripetutamente tornata ad occuparsi di deleghe recanti principi e criteri direttivi eccessivamente indeterminati, le c.d. deleghe in bianco, precisando che *“le direttive, i principi ed i criteri servono, da un verso, a circoscrivere il campo della delega, sì da evitare che essa venga esercitata in modo divergente dalle finalità che l’hanno determinata, ma, dall’altro, devono consentire al potere delegato la possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche da regolamentare. In particolare, la norma di delega non deve contenere enunciazioni troppo generiche o troppo generali, riferibili indistintamente ad ambiti vastissimi della normazione oppure enunciazioni di finalità, inidonee o insufficienti ad indirizzare l’attività normativa del legislatore delegato”*. La Corte costituzionale ha peraltro riconosciuto che *“la varietà delle materie riguardo alle quali si può ricorrere alla delega legislativa comporta che neppure è possibile enucleare una nozione rigida valevole per tutte le ipotesi di principi e criteri direttivi”* <sup>(12)</sup>. Infatti, pur avendo invitato il legislatore ad una maggiore precisione nel conferimento delle deleghe, la giurisprudenza costituzionale si è complessivamente mostrata in atteggiamento prudente, come conferma l’eccezionalità di sentenze dichiarative dell’illegittimità di deleghe per violazione dell’art. 76 Cost. <sup>(13)</sup>.

Resta dunque il rischio dell’abuso nel ricorso alla delega, con l’effetto di svuotare il Parlamento della prerogativa fondamentale: per questa ragione, principi e criteri direttivi della delega dovrebbero essere attentamente valutati ed indicati, anche con riguardo alla fissazione di termini troppo larghi <sup>(14)</sup>.

<sup>(12)</sup> Cfr. Corte cost. sent. n. 280 del 2004.

<sup>(13)</sup> Da ultimo si segnala, ad esempio, la sentenza 25 novembre 2016, n. 251, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 11 della legge delega 7 agosto 2015, n. 124, oltre alle norme contenenti le deleghe al governo per il riordino della disciplina vigente in tema di lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, nonché di partecipazioni azionarie delle pubbliche amministrazioni e di servizi pubblici locali di interesse economico generale che incidono su una pluralità di materie e di interessi, inscindibilmente connessi, riconducibili a competenze statali (ordinamento civile, tutela della concorrenza, principi di coordinamento della finanza pubblica) e regionali (organizzazione amministrativa regionale, servizi pubblici locali e trasporto pubblico locale), nella parte in cui era previsto che i decreti legislativi attuativi fossero adottati previa acquisizione di semplice parere reso in sede di Conferenza Unificata, anziché previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni.

<sup>(14)</sup> La delega per la riforma tributaria del 1971, recata dalla l. 825/1971, è rimasta in vigore per quasi vent’anni.

## 2.5. Atti del governo aventi forza di legge.

Al pari dei decreti legislativi, anche i decreti-legge sono atti aventi forza di legge. Trattasi di provvedimenti normativi adottati ad iniziativa del governo in forza dell'art. 77 Cost., quando ricorrono *casi straordinari di necessità ed urgenza*. Si pensi al caso, frequente, in cui il governo deve intervenire per far fronte a situazioni eccezionali e imprevedibili, come calamità naturali. Tale situazione di necessità e urgenza giustifica l'entrata in vigore del decreto legge immediatamente dopo la pubblicazione nella gazzetta ufficiale <sup>(15)</sup>: il provvedimento produce subito effetti provvisori che, tuttavia, necessitano di ratifica attraverso una conversione del decreto in legge, che il Parlamento è tenuto a compiere entro i successivi sessanta giorni dalla sua pubblicazione. La conferma spetta alle Camere che, anche se sono sciolte, vengono appositamente convocate e devono essere riunite entro cinque giorni. In mancanza di conversione, infatti, i decreti legge perdono efficacia *ex tunc*, cioè sin dall'inizio. La decadenza del decreto legge travolge tutti gli effetti fino a quel momento prodotti, e spetta al Parlamento regolare con apposita norma i rapporti che frattanto sono sorti <sup>(16)</sup>.

In generale, lo strumento del decreto legge ha conosciuto un'impropria – e sotto molti profili – eccessiva applicazione, per vero non solo in materia tributaria, anche a causa della difficoltà di trovare maggioranze stabili nelle aule parlamentari <sup>(17)</sup>.

---

<sup>(15)</sup> Sovente nella pratica accade che i tempi siano più dilatati, a causa dell'impatto che le nuove norme hanno sull'amministrazione pubblica, non sempre preparata a darvi immediata esecuzione.

<sup>(16)</sup> Per far fronte alla mancata conversione del decreto nel termine stabilito, si è formata una prassi, ormai risalente, volta alla c.d. reiterazione del decreto legge: nella pratica, alla scadenza dei 60 giorni il governo provvede ad emanare un nuovo decreto legge che riproduce quello ormai scaduto. Tale "abuso" è stato arginato dalla Corte costituzionale che, anche con la sentenza n. 360 del 17 ottobre 1996, ha espressamente statuito che in caso di mancata conversione di un decreto in legge non è data facoltà al governo di "riprodurre, con un nuovo decreto, il contenuto normativo dell'intero testo o di singole disposizioni del decreto non convertito, ove il nuovo decreto non risulti fondato su autonomi (e pur sempre straordinari) motivi di necessità ed urgenza, motivi che in ogni caso non potranno essere ricondotti al solo fatto del ritardo derivante dalla mancata conversione del precedente decreto". Secondo la Corte, dunque, la reiterazione è ammissibile solo quando il nuovo decreto risulti fondato su autonomi motivi di necessità e urgenza, che non potranno essere ricondotti al fatto del ritardo conseguente alla mancata conversione.

<sup>(17)</sup> La problematica si trascina da molti decenni ed è persino anteriore alla Costituzione, tanto che se ne occupò la stessa Assemblea costituente: "È universale il rilievo che il sistema della legislazione per decreto legge ha creato una situazione caotica, frammentaria, insostenibile

A correggere il tiro sono intervenuti vari Presidenti della Repubblica, attraverso le esternazioni tipiche dell'organo, nella forma di *moral suasion*. Ma è soprattutto la Corte costituzionale che ha precisato i limiti del potere di decretazione d'urgenza del governo. Della questione si è poi interessato anche il legislatore, in passato con l'art. 15 della l. n. 400/1988, e, più di recente, con lo Statuto dei diritti del contribuente. L'art. 4 dello Statuto, infatti, ha espressamente statuito che non possono disporsi nuovi tributi per decreto legge, in conformità al principio fissato dall'art. 23 Cost., secondo cui "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*", principio universalmente valido nelle costituzioni moderne e presente anche negli ordinamenti anglosassoni come regola del "*no taxation without representation*".

Di conseguenza, attraverso i decreti legge possono soltanto modificarsi le aliquote o i modi di determinazione della base imponibile, stanti le citate condizioni del richiamato art. 4. Come si è osservato, in materia la decretazione d'urgenza rappresenta la soluzione, ad esempio, di fronte alla necessità di intervenire in modo tempestivo in caso di calamità naturali, oppure in settori economici particolari, per scongiurare il rischio di comportamenti distorsivi o di accaparramento dei mercati. Viceversa, non può essere ammesso il ricorso ai decreti del governo per intervenire sugli assetti strutturali dell'ordinamento tributario, o per varare norme di riforme in senso sostanziale della materia, in relazione a cui non può farsi a meno dell'ordinario iter parlamentare, la cui mancanza si tradurrebbe in una violazione della stessa sovranità popolare.

---

*della legislazione tributaria; che il normale cittadino con una normale diligenza non arriva a conoscere tutti gli obblighi e tutti gli adempimenti che gli sono richiesti dalle leggi d'imposta, per cui nella confusione e complicazione delle norme trova un facile alibi per violare anche gli obblighi essenziali per la buona amministrazione dei tributi; che gli stessi funzionari della pubblica amministrazione si orientano difficilmente nella selva selvaggia delle norme tributarie; che il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme d'imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando le economie, rendendo instabili gli accomodamenti e gli equilibri dei rapporti, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori. In sostanza questi rilievi si risolvono e si concludono nell'affermazione che il sistema tributario, per essere efficace e per essere sopportato coi minori inconvenienti, deve avere un fondamentale carattere di permanenza nel tempo, in particolare nella sua struttura formale; e tale permanenza si pensa di realizzare richiedendo forme rigorose per l'approvazione delle leggi d'imposta",* così il ministero per la Costituente, Rapporto della Commissione economica, vol. V, Finanza, Relazione, Roma, 1946, p. 20.

## 2.6. Legge regionale e fonti degli enti locali.

La Repubblica, secondo l'ordinamento sussidiario delineato dall'art. 114 Cost., è costituita da Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato.

La Costituzione definisce Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni quali "*enti autonomi*" e, inoltre, "*con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione*".

In coerenza col sistema amministrativo di cui sono parte, anche l'ordine delle funzioni tributarie riflette questi tre diversi livelli: statale, regionale e locale. Oltre allo Stato, che è l'organizzazione centrale dell'impianto istituzionale, a cui, come visto, la Costituzione riserva la titolarità di una potestà legislativa primaria in tale ambito<sup>(18)</sup>, sono titolari di proprie competenze tributarie anche Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

La Costituzione riconosce alle Regioni anzitutto la competenza esclusiva in tema di tributi regionali e locali, beninteso entro i limiti degli strumenti normativi statali di coordinamento. In aggiunta, ad essi è stata attribuita anche una potestà concorrente in tema di "*coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

L'art. 119, comma 2, prevede che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni "*...stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*"<sup>(19)</sup>.

Pertanto, l'autonomia tributaria regionale e locale si esplica su entrambi i piani, della spesa e dell'entrata. Come visto, i richiamati soggetti possono stabilire e applicare tributi ed entrate propri e, inoltre, compartecipano al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

Così come, in materia ambientale, il diritto di sfruttamento delle risorse naturali appartiene alle comunità stanziate sui relativi territori, ugualmente, in ambito tributario, vige il principio della *territorialità dell'imposta*, il che significa che il gettito prelevato, almeno in parte, deve essere conservato a favore del territorio e della comunità che lo hanno espresso.

Proprio a tale ultimo riguardo, la disciplina costituzionale contiene due ulteriori previsioni.

<sup>(18)</sup> Si veda l'art. 117, comma 1, lett. e), Cost.: "*... sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie*".

<sup>(19)</sup> Si ricorda che, ormai un quindicennio fa, con legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, è stata approvata la riforma del titolo V della Costituzione.

Anzitutto, spetta alla legge dello Stato l'istituzione di un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante (art. 119, comma 3, Cost.). Inoltre, al fine di favorire lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, e superare gli squilibri economici e sociali che impediscono l'effettivo esercizio dei diritti della persona, *“lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni”* (art. 119, comma 5).

Sull'estensione dell'autonomia tributaria è intervenuta la Corte costituzionale, che si è però espressa nel senso di limitare la portata applicativa dell'art. 119 <sup>(20)</sup>. In particolare, una piena esplicazione di potestà regionali non è stata ritenuta ammissibile in carenza della legislazione di coordinamento, che spetta al Parlamento nazionale dettare. Inoltre, è stata esclusa la possibilità per le Regioni di legiferare sui tributi già esistenti, istituiti e regolati da leggi statali, se non nei limiti espressamente riconosciuti da queste ultime. Pertanto l'art. 119 Cost., pur prevedendo fondamentali prerogative a livello regionale e locale, non può spiegare efficacia precettiva immediata

---

<sup>(20)</sup> Ad esempio, in materia di imposta regionale sulle attività produttive, la Corte costituzionale, con la sentenza 19 luglio 2004, n. 241, ha chiarito come alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano attribuite competenze di carattere solo attuativo e, quindi, tale imposta – nonostante la sua denominazione – non possa considerarsi “tributo proprio della regione” nel senso voluto dall'art. 119 Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. In questo senso, sempre la Corte costituzionale ha anche precisato che, in linea di principio, sono sullo stesso piano: *“(…) Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabilendo che tutti tali enti “hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa” (primo comma); hanno “risorse autonome” e “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri”, sia pure “in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, ed inoltre “dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio” (secondo comma). Le risorse derivanti da tali fonti, e dal fondo perequativo istituito dalla legge dello Stato, consentono – vale a dire devono consentire – agli enti di “finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite” (quarto comma), salva la possibilità per lo Stato di destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, per gli scopi di sviluppo e di garanzia enunciati dalla stessa norma o “per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio” delle funzioni degli enti autonomi (quinto comma). L'attuazione di questo disegno costituzionale richiede però come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali”*, cfr. Corte cost., 26 gennaio 2004, n. 37.

in assenza di norme statali dirette al coordinamento dell'intero sistema tributario.

Quanto agli enti autonomi contemplati dall'art. 114 Cost., essi non possono in nessun caso introdurre nuove fattispecie imponibili, aliquote o soggetti passivi, ma solo dettare la disciplina di dettaglio di tributi locali, previsti nella legge dello Stato <sup>(21)</sup>.

Infatti, ai sensi dell'art. 23 Cost., la previsione e il riparto dei tributi sono prerogative esclusive del legislatore, cui sopravvive un'autonomia regolamentare degli enti locali a carattere attuativo. Spetta alla fonte legislativa, statale o regionale, individuare il presupposto impositivo del tributo, i soggetti passivi e tutti gli altri elementi essenziali della fattispecie, restando affidata a livello locale soltanto l'individuazione degli elementi accidentali, quali le aliquote e l'ampiezza della base imponibile, entro i limiti comunque fissati dalla legge <sup>(22)</sup>.

## 2.7. Fonti secondarie: regolamenti.

Accanto alle fonti normative primarie, l'ordinamento conosce fonti di produzione di secondo grado, o secondarie, che sono espressione della potestà regolamentare. Quest'ultima forma oggetto di una previsione diretta nell'ambito della Costituzione, che ne definisce gli ambiti, rispettivamente, di competenza statale, regionale e locale (art. 117, comma 6, Cost.).

In dettaglio, il meccanismo costituzionale opera nel seguente modo.

Nelle materie riservate alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, a questo – che, tuttavia, può delegarne l'esercizio alle regioni – spetta anche una potestà regolamentare. Nelle materie di competenza concorrente o esclusiva delle regioni, va a queste anche la funzione regolamentare. Gli enti locali, vale a dire Comuni, Province e Città metropolitane, hanno potestà

---

<sup>(21)</sup> La potestà tributaria degli enti locali, dunque, si estrinseca essenzialmente in via secondaria attraverso l'esercizio della funzione regolamentare di cui all'art. 52, comma 1, del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446: "1. *Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti*".

<sup>(22)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 79; R. LUPI, *Evasione Fiscale, Paradiso e Inferno*, Milano, 2008, p. 5.

regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

I regolamenti occupano un posto di assoluto rilievo nella gerarchia delle fonti normative in generale, e tributarie in particolare. Si tratta di atti che, pur non avendo forza di legge, sono idonei a disporre in maniera generale ed astratta. Attraverso i regolamenti è infatti possibile disciplinare sia le fattispecie relative a tributi erariali, sia questioni demandate alla competenza degli enti locali ai sensi dell'art. 117, comma 2, Cost.

In generale, l'art. 3 delle *"disposizioni sulla legge in generale"* stabilisce che *"il potere regolamentare del governo è disciplinato da leggi di carattere costituzionale. Il potere regolamentare di altre autorità è esercitato nei limiti delle rispettive competenze, in conformità delle leggi particolari"*.

La più dettagliata disciplina dello strumento, poi, è rinvenibile nell'art. 17 della l. n. 400/1988. Anzitutto, sono contemplati i regolamenti governativi, che sono emanati per disciplinare:

- a) l'esecuzione delle leggi e dei decreti legislativi (regolamenti esecutivi);
- b) l'attuazione e l'integrazione delle leggi e dei decreti legislativi recanti norme di principio, esclusi quelli relativi a materie riservate alla competenza regionale (regolamenti attuativi);
- c) le materie in cui manchi la disciplina da parte di leggi o di atti aventi forza di legge, sempre che non si tratti di materie comunque riservate alla legge (regolamenti integrativi);
- d) l'organizzazione ed il funzionamento delle amministrazioni pubbliche secondo le disposizioni dettate dalla legge (regolamenti organizzativi) <sup>(23)</sup>.

Si ricorre ai regolamenti, altresì, per disciplinare materie non coperte da riserva assoluta di legge, per le quali il diritto positivo autorizzi l'esercizio della potestà regolamentare del governo.

In tutti i casi indicati, i regolamenti sono adottati con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri, sentito il parere del Consiglio di Stato, che deve pronunziarsi entro novanta giorni dalla richiesta. Sono invece adottati con semplice decreto del ministro, i regolamenti nelle materie di competenza di quest'ultimo o di autorità a questo subordinate, sempre a condizione che sia la legge a conferire espressamente il relativo potere. Nel caso di materie oggetto di competenza

<sup>(23)</sup> La lett. e) dell'art. 17, che contemplava i regolamenti sindacali, riguardanti *"l'organizzazione del lavoro ed i rapporti di lavoro dei pubblici dipendenti in base agli accordi sindacali"*, è stata abrogata dall'art. 74, D.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, e dall'art. 72, D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165.

di più ministri, i regolamenti possono essere adottati con decreti interministeriali. Essi, in un caso e nell'altro, debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione. I regolamenti ministeriali non possono modificare o contenere previsioni contrarie alle previsioni dei regolamenti governativi <sup>(24)</sup>.

Quanto alla loro collocazione nella gerarchia delle norme, l'art. 4 delle pre-leggi dispone che i regolamenti (riferendosi a quelli governativi) non possono contenere norme contrarie alle disposizioni di legge. Trattandosi di fonti normative secondarie, è infatti evidente che la validità dei regolamenti è subordinata all'osservanza delle fonti di rango superiore o primarie. Quanto ai regolamenti delle altre autorità, essi non possono nemmeno dettare norme contrarie ai regolamenti emanati dal governo, in virtù di una gerarchia regolamentare <sup>(25)</sup>.

La dottrina, da parte sua, ha avuto modo di osservare che il potere regolamentare è idoneo ad esprimere, sebbene con minore forza, preferenze politico-amministrative e, come tale, esso è strumentale al compimento di scelte di opportunità. Queste ultime hanno frequentemente natura tecnica, e sono destinate ad operare bilanciamenti tra esigenze di precisione, tipiche della materia, semplificazione delle procedure e chiarezza applicativa.

Il regolamento funge così da completamento del sistema amministrativo, nei differenti, relativi settori, e in ambito tributario esso agisce su questioni di mera tecnica dell'imposizione, in presenza di questioni "*politicalmente poco caratterizzate*" <sup>(26)</sup>.

Data la natura di atti amministrativi generali, il contribuente può richiedere l'annullamento di regolamenti illegittimi al giudice amministrativo, se sono immediatamente lesivi. Al tempo stesso, in caso di ricorso al giudice tributario, questi ha il potere di disapplicarlo ove contrasti con la legge <sup>(27)</sup>.

---

<sup>(24)</sup> Tali regolamenti devono recare la denominazione, appunto, di "regolamento", e sono adottati previo parere del Consiglio di Stato, sottoposti al visto ed alla registrazione della Corte dei Conti e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale (art. 17, comma 4, l. n. 400/1988).

<sup>(25)</sup> Il testo delle c.d. Preleggi, art. 4, così dispone: "*I regolamenti non possono contenere norme contrarie alle disposizioni delle leggi. I regolamenti emanati a norma del secondo comma dell'art. 3 non possono nemmeno dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal governo*".

<sup>(26)</sup> R. LUPU, *Diritto Tributario*, cit., p. 31-32.

<sup>(27)</sup> Si veda l'art. 7, comma 5, del D.lgs. n. 546/92: "*Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente*".

## CAPITOLO 3

### FONTI SOVRANAZIONALI DI PRODUZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 3.1. Fonti primarie dell'ordinamento comunitario. – 3.2. Fonti derivate dell'ordinamento comunitario. – 3.3. Fonti complementari: le pronunce della Corte di giustizia europea. – 3.4. Rapporto tra ordinamento interno e ordinamento comunitario: la superiorità della norma comunitaria. – 3.5. Doppia imposizione internazionale.

#### 3.1. Fonti primarie dell'ordinamento comunitario.

Nella gerarchia delle fonti del diritto, la norma comunitaria sta sopra il diritto nazionale. Senza poterci in questa sede addentrare nella tematica, basti ai nostri fini precisare che l'ordinamento europeo è sorto dalla rinuncia volontaria degli Stati membri ad una parte della loro sovranità, compiuta con l'adesione ai trattati istitutivi. Oggi, il fenomeno della integrazione ed unione di ordinamenti giuridici, europeo e nazionale, è oggetto di un espresso riconoscimento ad opera della Costituzione che, all'art. 117, comma 1, stabilisce che *“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”* <sup>(1)</sup>.

Nello spazio giuridico comunitario, vi sono anzitutto fonti normative definite originarie, costituite dai trattati istitutivi, che sono accordi internazionali, dai relativi atti di modifica, dai trattati di adesione dei nuovi Stati membri, dagli accordi con Paesi terzi. Alle fonti originarie si affiancano i principi generali di diritto elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

---

<sup>(1)</sup> Sul tema si veda E. PICOZZA, *Diritto amministrativo e comunitario*, Torino, 2004, p. 4 ss., secondo cui il diritto comunitario è un fenomeno giuridico che, dal punto di vista del nostro diritto amministrativo, va inquadrato nella fattispecie della pluralità degli ordinamenti giuridici e dell'efficacia giuridica propria delle relazioni tra ordinamenti, *passim* e *specialmente* 10 e 11.

In tali fonti giuridiche è contenuta l'affermazione di primari valori, diretta emanazione della finalità suprema dell'Unione europea, che è quella di creare un mercato interno libero e privo di asimmetrie, nel quale la concorrenza e la competizione tra i soggetti possano generare un ambiente dinamico, in grado di aumentare il benessere dei cittadini dell'Unione stessa.

L'indirizzo comunitario, perciò, si espande direttamente anche in materia tributaria nel senso di eliminare ogni ostacolo alla concorrenza, come dazi o imposte ad effetto equivalente, e di evitare la possibilità di qualsiasi forma di protezionismo o di barriere all'entrata da parte degli Stati membri, in ossequio al principio di non discriminazione tributaria.

Allo stesso modo, è fatto divieto agli Stati membri di attuare qualsiasi intervento in grado di provocare alterazioni del mercato, concedendo aiuti non consentiti, ad esempio sotto forma di crediti o sconti di imposta, così come non è ammesso il mantenimento di rendite di posizione immotivate, come i c.d. monopoli fiscali (salvo le deroghe in precedenza esaminate).

L'insieme di questi principi, pertanto, richiede a livello nazionale l'adeguamento delle singole normative tributarie.

### 3.2. Fonti derivate dell'ordinamento comunitario.

Accanto alle fonti primarie vi sono le fonti derivate, create dall'attività degli organi comunitari. Così, la Commissione o il Parlamento europeo, nelle loro manifestazioni istituzionali, hanno attitudine a creare norme e, in tal modo, ad influenzare il diritto tributario vivente.

Le fonti derivate, generalmente, sono distinte in atti unilaterali e convenzionali <sup>(2)</sup>.

I primi sono disciplinati dall'art. 288 del T.F.U.E. <sup>(3)</sup> (salvo le fonti atipiche di cui meglio si dirà *infra*, e che pure fanno parte del diritto derivato), mentre i secondi sono costituiti dagli accordi che, volta per volta, vincolano

<sup>(2)</sup> [Http://eur-lex.europa.eu/](http://eur-lex.europa.eu/).

<sup>(3)</sup> Si riporta il testo dell'art. 288 (ex art. 249 del TCE): "Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri. Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri. La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi. La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi. Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti".

su specifici argomenti l'Unione, gli Stati membri o le singole istituzioni comunitarie. Può trattarsi di accordi internazionali tra l'Unione europea e un Paese o un'organizzazione terza, di accordi tra Stati membri e, infine, di accordi inter-istituzionali.

Tra le fonti comunitarie derivate si annoverano regolamenti, direttive e decisioni.

I regolamenti sono atti normativi ad efficacia diretta e immediata. In disparte il *nomen*, essi corrispondono alla legge primaria degli ordinamenti nazionali e, in particolare, di quello italiano. La relativa disciplina è contenuta nell'art. 288 del T.F.U.E., a norma del quale "*Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri*". Tratti peculiari del regolamento europeo sono l'obbligatorietà, che significa inderogabilità da parte della disciplina normativa nazionale <sup>(4)</sup>, la portata generale nel senso che comprende tra i destinatari tutti i soggetti, e il carattere di *self executing*. Infatti, ai fini della sua applicazione, il regolamento non necessita di essere recepito in una legge di conversione, né in altro atto normativo interno <sup>(5)</sup>. Come la dottrina ha evidenziato "*non ne è consentita una applicazione solo parziale (...) il vincolo sussiste direttamente in relazione al provvedimento, e non solo per il risultato da perseguire (...) con la conseguenza che l'atto è idoneo a prendere direttamente in considerazione e a disciplinare in modo tendenzialmente esclusivo i rapporti giuridici ai quali si riferisce*" <sup>(6)</sup>. Nell'esperienza applicativa, salvo la materia doganale, i regolamenti non sono la fonte comunitaria più utilizzata in campo tributario. Di certo, sono lo strumento più idoneo in tutti i casi in cui le politiche dell'Unione devono esplicarsi su un pari livello di efficacia e scambio di informazioni <sup>(7)</sup>.

La direttiva è uno strumento più versatile, cui solo talvolta è apposta la clausola *self executing*. In mancanza essa non spiega efficacia diretta, ma

---

<sup>(4)</sup> Le norme di diritto interno sono subordinate all'efficacia dei regolamenti comunitari, e, ove in contrasto con questi, devono essere disapplicate.

<sup>(5)</sup> Normalmente, i regolamenti recitano in calce la seguente formula di stile: "*Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri*".

<sup>(6)</sup> G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 169.

<sup>(7)</sup> Così, ad esempio, il Regolamento n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, relativo alla "*cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto*" che, al considerando n. 4, enuncia: "*La lotta contro l'evasione dell'Iva esige una stretta cooperazione tra le autorità competenti che, in ciascuno degli Stati membri, sono incaricate dell'applicazione delle disposizioni in materia*", evidenziando la necessità che lo strumento sia immediatamente applicabile ed efficace in tutti gli Stati membri.

necessita di un atto di recepimento nazionale che, di regola, ha la forma della legge o del decreto-legislativo. Ciò nonostante, le direttive costituiscono l'atto normativo più usato dal legislatore europeo nei confronti degli Stati membri, per vincolarli alla realizzazione di risultati di politica comune da raggiungere entro un dato termine. L'ordinamento giuridico destinatario della direttiva non ha, perciò, l'obbligo di applicazione immediata, bensì quello di adottare tutte le misure necessarie all'attuazione dei fini perseguiti dall'ordinamento comunitario entro la scadenza prestabilita, la cui inosservanza, da parte dello Stato, è fonte di responsabilità per inadempimento, e può dare luogo alla irrogazione di una sanzione<sup>(8)</sup>. Gli obblighi nascenti dalla direttiva possono essere di segno sia positivo, se finalizzati a raggiungere determinati obiettivi, sia negativo, se diretti ad omettere atti e, in genere, una produzione normativa interna in contrasto con gli scopi della direttiva medesima. Le direttive, spesso, sono state utilizzate per disciplinare le imposte indirette. Un recente esempio è la direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>(9)</sup>.

A differenza di regolamenti e direttive, le decisioni riguardano invece un caso specifico. Al pari dei regolamenti, esse sono obbligatorie in ogni loro parte. Normalmente, si distingue tra decisioni c.d. legislative e non legislative: le prime sono quelle adottate da due organi comunitari congiuntamente, attraverso una procedura di tipo propriamente normativo<sup>(10)</sup>; le seconde sono adottate singolarmente dagli organi istituzionali dell'Unione, ad esempio, dalla Commissione o dal Consiglio Europeo.

Vi sono, poi, le raccomandazioni ed i pareri, con natura di atti normativi non vincolanti. Le prime hanno un valore meramente esortativo; i pareri, invece, possono essere considerati come una presa di posizione dell'Unione su un dato argomento. Benché ritenuti non cogenti, la Corte di giustizia ha sostenuto che, in ogni caso, non possono essere considerati privi di valore

<sup>(8)</sup> In tema E. PICOZZA, *Diritto amministrativo e comunitario*, cit., p. 56 ss.

<sup>(9)</sup> Il sesto considerando della direttiva citata è ampiamente esplicativo della gradualità tipica di questo tipo di fonti: "È necessario procedere per tappe, poiché l'armonizzazione delle imposte sul volume di affari comporta negli Stati membri modificazioni delle strutture fiscali e conseguenze sensibili nei settori economico, sociale e di bilancio".

<sup>(10)</sup> Nello specifico, le decisioni sono adottate dal Parlamento Europeo e dal Consiglio nel quadro della procedura legislativa ordinaria, dal Parlamento europeo con la partecipazione del Consiglio, oppure dal Consiglio con la partecipazione del Parlamento europeo nel quadro della procedura legislativa speciale. A seguito del Trattato di Lisbona, possono essere emanate anche senza uno specifico destinatario.

giuridico e, pertanto, i giudici nazionali dovrebbero tenerli in considerazione al fine di interpretare correttamente le norme nazionali <sup>(11)</sup>.

Accanto a quelli tipici, nell'ambito delle fonti di diritto derivato si ritrovano anche atti atipici. Trattasi di figure che non rientrano nelle forme espressamente previste e testé analizzate <sup>(12)</sup>. Perciò, in mancanza di previsione di una struttura specifica, gli atti comunitari possono assumere la forma di regolamenti interni, direttive di negoziazione, accordi inter-istituzionali, risoluzioni, orientamenti o comunicazioni. Sono essenzialmente atti politici e dunque, di regola non vincolanti.

### 3.3. Fonti complementari: le pronunce della Corte di giustizia europea.

Il completamento del sistema comunitario, posto che il diritto originario e derivato non riesce a disciplinare ogni ambito o aspetto del fenomeno giuridico, è assicurato dalle c.d. fonti complementari. Queste ultime comprendono il diritto internazionale, le sentenze della Corte di giustizia e i principi generali del diritto.

Sotto il primo profilo, va ricordato che l'Unione europea è essa stessa un soggetto di diritto internazionale e, pertanto, è sottoposta alle norme riconosciute ed accettate come vincolanti dagli Stati sovrani. Infatti, essa ha l'obbligo di rispettare i trattati e gli impegni assunti, in base al principio *pacta sunt servanda*, ed è pertanto responsabile per i danni eventualmente causati a terzi in conseguenza della loro violazione <sup>(13)</sup>.

In secondo luogo, tra le fonti comunitarie (con valore di diritto originario) si annoverano i principi generali del diritto elaborati dalla Corte di giustizia, per disciplinare settori non espressamente regolati dai trattati. In disparte la funzione giurisdizionale, ai sensi dell'art. 267 del T.F.U.E., la Corte è, infatti, chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione dei trattati, degli atti di istituzioni, organi e organismi europei. In questo quadro, si colloca la previsione che consente al giudice nazionale, allorché venga sollevata dinanzi ad esso una questione interpretativa, di richiedere alla Corte

<sup>(11)</sup> Tra le altre si veda la sentenza "Grimaldi" del 13 dicembre 1989, Causa 322/88.

<sup>(12)</sup> Cfr. art. 288 del T.F.U.E.

<sup>(13)</sup> In quest'ultimo caso, sia per quanto concerne la responsabilità derivante da contratto che per quella di natura extracontrattuale, è necessario che sia accertato il danno patito, il comportamento illecito o contrattualmente scorretto dell'Unione, ed il nesso di causalità che deve connettere i due elementi.

di giustizia di pronunciarsi pregiudizialmente, nel caso in cui esso reputi necessario acquisirne l'interpretazione prima di decidere la controversia. Peraltro, tale facoltà assume a vero e proprio obbligo, vincolante per il giudice di ultima istanza, se contro la sua decisione non può essere proposto un ricorso giurisdizionale di diritto interno. Anche il giudice tributario ha dunque, a seconda dei casi, la potestà o l'obbligo di rimettere alla Corte di giustizia questioni la cui decisione richiede una pregiudiziale pronuncia di questa. Al tempo stesso, è tenuto a rispettare l'interpretazione del giudice europeo. Come più volte ha chiarito la stessa giurisprudenza comunitaria, le sentenze della Corte di giustizia espandono le proprie conseguenze oltre il caso concreto, e influenzano tanto l'operato dei giudici quanto quello delle amministrazioni, nei cui confronti spiegano un effetto che è stato definito "impegnativo" <sup>(14)</sup>.

In ultimo, nella cornice delle fonti europee, si ricordano le tutele assicurate dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU): in base all'art. 6, ult. comma, del TUE, "I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

### **3.4. Rapporto tra ordinamento interno e ordinamento comunitario: la superiorità della norma comunitaria.**

A chiusura di questa breve rassegna sulle fonti europee, occorre brevemente riprendere il tema della preminenza del diritto comunitario sul diritto interno. Come si è già più volte osservato, la norma comunitaria è superiore e, cioè, prevale sulla norma nazionale.

Tale primato, in origine assicurato dall'art. 11 Cost. che faceva espresso riferimento alle "limitazioni di sovranità", è oggi più estensivamente connesso all'art. 117 Cost.

Il principio di prevalenza del diritto europeo è stato altresì affermato dalla Corte di giustizia. Inizialmente, esso è stato affermato nell'ambito della sentenza che definì il celeberrimo caso Costa c/Enel del 1964, secondo cui sussistendo un'antinomia con la norma comunitaria, qualsiasi atto regolatorio

---

<sup>(14)</sup> BORJA, *Diritto Tributario*, cit., p. 127.

nazionale (compresa la legge, statale o regionale) va disapplicato. La disapplicazione costituisce un obbligo per tutti i poteri dello Stato, e anzitutto per il legislatore. Oltre a quest'ultimo, anche il giudice e il funzionario pubblico sono tenuti a disapplicare la norma interna, se contrasta con la norma europea. Ciò, peraltro, non provoca l'eliminazione della norma incompatibile, ma la sua provvisoria inefficacia<sup>(15)</sup>. Al principio di prevalenza si affianca perciò quello della diretta applicazione<sup>(16)</sup>, in virtù del quale la norma comunitaria, se vincolante, non necessita di essere recepita per produrre i suoi effetti, ma vive di forza giuridica propria (Corte di giustizia, sentenza "van Gend e Loos"<sup>(17)</sup>).

Anche in materia tributaria, i richiamati principi determinano una sostanziale limitazione della funzione legislativa, che, nella disciplina delle fattispecie impositive, si deve attenere alle norme europee.

In ragione di tale condizionamento, la giurisprudenza ha operato una distinzione tra la categoria dei tributi armonizzati, introdotti e regolati dal legislatore comunitario, che ne definisce tanto lo schema quanto le principali caratteristiche, e quella dei tributi non armonizzati, che sono imposti in via originaria dai singoli ordinamenti nazionali e, come tali, rimessi alla loro autonomia. Esempio tipico di tributo armonizzato è l'imposta sul valore aggiunto, nella quale è fissata una quota di compartecipazione alle spese dell'Unione. In passato gli Stati membri, tramite strumenti di natura condonistica, hanno sovente rinunciato alla riscossione in cambio di una prestazione economica determinata, commisurata agli importi dovuti o contestati. La Corte di giustizia ha negato la compatibilità con il diritto europeo delle misure di condono tombale: ogni Stato è tenuto ad "*adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel suo territorio. A tale riguardo, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta*"<sup>(18)</sup>. Anche tale pronuncia ha

<sup>(15)</sup> Così PICOZZA, *Diritto amministrativo e comunitario*, cit., p. 47, ivi Corte costituzionale, Sentenze n. 170/1984, n. 113/1985 e n. 168/1991.

<sup>(16)</sup> *Idem*, p. 48, si sofferma sulla diversa modalità di funzionamento del principio di diretta applicazione tra fonti originarie e fonti derivate.

<sup>(17)</sup> Si tratta della sentenza del 5 febbraio 1963, Causa 26-62.

<sup>(18)</sup> Si riportano le conclusioni della sentenza C-132/06: "*La Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003), una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione*

confermato il primato del diritto comunitario in materia fiscale, a riprova che non è ammessa una libera disponibilità della leva tributaria in presenza di tributi armonizzati. Quanto ai tributi non armonizzati, la disciplina è invece rimessa all'autonoma responsabilità dello Stato, fatti salvi i diritti inviolabili della persona e il rispetto dei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività. Tuttavia, anche per i tributi non armonizzati la disciplina interna risente in una certa misura dei principi comunitari, ad esempio in tema di diritto al contraddittorio, su cui si ritornerà più avanti <sup>(19)</sup>.

Giova in ultimo precisare che l'ordinamento europeo non esercita potestà impositive dirette sui contribuenti, ma si limita a prelevare indirettamente quote dei tributi dei singoli Stati <sup>(20)</sup>. Infatti non esistono imposte amministrative dagli organi comunitari sul territorio nazionale, dedicate in via esclusiva a sostenere i costi della macchina burocratica europea <sup>(21)</sup>. Sono gli Stati membri che, tramite rinuncia ad una parte della loro fiscalità e sulla base di un bilancio preventivo, trasferiscono all'Unione le risorse necessarie per il suo corretto funzionamento.

### 3.5. Doppia imposizione internazionale.

A chiusura di questo capitolo, dedicato alle fonti sovranazionali, è utile occuparsi brevemente della disciplina internazionale del fenomeno della c.d. doppia imposizione.

A causa dei diversi criteri di collegamento applicati dagli Stati per individuare i limiti territoriali alla propria sovranità impositiva, può accadere che una stessa fattispecie risulti imponibile due volte, e si presenti, di conseguenza, il rischio di un doppio prelievo tributario <sup>(22)</sup>.

*delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE*".

<sup>(19)</sup> Recentemente, la distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati è stata affrontata dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite che, con sentenza n. 24823/2015, molto discussa dalla dottrina, ha discriminato i procedimenti accertativi degli atti impositivi di recupero dei tributi non armonizzati, rispetto a quelli armonizzati.

<sup>(20)</sup> Si veda la Decisione del Consiglio Ue 26 maggio 2014, n. 335.

<sup>(21)</sup> Fanno eccezione i diritti doganali: sono denominati anche risorse proprie tradizionali e sono costituite, principalmente, da dazi all'importazione sui prodotti provenienti da Paesi extra-Ue.

<sup>(22)</sup> Tale principio è generalmente vietato nell'ordinamento interno come in quello internazionale; si veda l'art. 163 Tuir: "La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi".

Al tema della territorialità dei tributi, quindi, è strettamente connessa la problematica della doppia imposizione.

Il fenomeno trova origine nell'adozione, in ciascun ordinamento, di criteri di collegamento differenti: il criterio oggettivo, cioè il luogo di produzione del reddito, e il criterio soggettivo, ovvero il luogo di residenza effettiva del soggetto che lo produce.

Può altresì verificarsi un conflitto tra due criteri personali. Ad esempio, un soggetto può essere considerato collegato a due diverse giurisdizioni fiscali, o differenti risultano i modi di intendere il criterio oggettivo o soggettivo.

In tutte queste ipotesi di conflitto, si rende necessario determinare un principio di coordinamento tra i diversi criteri di collegamento approntati dagli Stati, nell'ottica di bilanciare la potestà impositiva su base convenzionale. Queste regole, di norma, sono contenute in trattati bilaterali o multilaterali fra Stati, le c.d. convenzioni in materia di doppia imposizione, in seguito recepite nelle singole legislazioni nazionali. Ogni convenzione è stipulata a seguito di espresso accordo tra le autorità fiscali degli Stati, e non si segue un modello fisso. Può accadere, infatti, che l'accordo bilaterale o multilaterale prenda in considerazione solo alcuni dei redditi potenzialmente tassabili. Dal punto di vista strutturale, ciascuna convenzione comprende una parte in cui sono posti in relazione i differenti sistemi tributari, e se ne precisa l'orizzonte definitorio, ed una parte in cui sono disciplinate le rispettive grandezze tributarie, perequandole in relazione ai rispettivi accordi. Per evitare la doppia imposizione internazionale, pertanto, le convenzioni rappresentano un utile strumento, risultato di un accordo tra due Stati per regolamentare, sulla base del principio di reciprocità, la sovranità tributaria. In Italia le convenzioni necessitano di una legge di ratifica *ad hoc* <sup>(23)</sup>.

---

<sup>(23)</sup> Lo strumento delle convenzioni rappresenta una delle possibili soluzioni al fenomeno della doppia imposizione. Accanto ad esso, sussistono, poi, misure interne di contrasto alla doppia imposizione che prescindono dall'accordo bilaterale o multilaterale tra Stati, e che si sostanziano, alternativamente, nella rinuncia all'imposizione da parte dello Stato italiano in favore della sovranità impositiva di altro Stato (quindi, considerando esenti fattispecie che in via ordinaria sarebbero sottoposte a prelievo interno), oppure nella predisposizione di strumenti che consentano di recuperare le imposte già pagate in altro Stato in relazione al medesimo presupposto economico (ad esempio, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta), riequilibrando in tal modo il livello di imposizione e gli effetti sperequativi della duplicazione del prelievo.

Di recente è stato disciplinato un istituto di risoluzione amministrativa delle controversie tra Stati membri <sup>(24)</sup>. Con questa innovazione normativa viene introdotto un meccanismo che tende alla risoluzione dei conflitti derivanti dall'interpretazione e dall'applicazione, che può qualificarsi come non uniforme, di accordi e convenzioni contro le doppie imposizioni. Può così essere avviata una “*procedura amichevole*” (attivabile attraverso un'istanza di apertura della procedura, di cui all'art. 3 del D.lgs. n. 49/2020, da presentare presso l'Agenzia delle entrate e presso le autorità degli altri stati membri interessati) in combinazione con una fase decisoria, in cui “*l'Agenzia delle entrate e le altre Autorità competenti interessate si accordano su come risolvere la questione controversa*” (art. 18 del D.lgs. n. 49/2020).

---

<sup>(24)</sup> Il citato meccanismo di risoluzione delle controversie è stato introdotto dal d.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, recante “*Attuazione della Direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*”, emanato in attuazione dell'art. 8, comma 1, della legge 4 ottobre 2019, n. 117.

## CAPITOLO 4

### EFFICACIA NEL TEMPO DELLA NORMA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 4.1. Efficacia nel tempo della norma giuridica in generale. – 4.2. Efficacia temporale della norma tributaria. – 4.3. Limiti alla retroattività della norma tributaria. – 4.4. (*Segue*). Retroattività e legge di interpretazione autentica. – 4.5. Cessazione di efficacia della norma tributaria.

#### 4.1. Efficacia nel tempo della norma giuridica in generale.

L'efficacia temporale delle norme giuridiche è regolata da due previsioni, contenute nelle c.d. Preleggi al codice civile o disposizioni sulla legge in generale <sup>(1)</sup>, oltre che dalla Costituzione.

In particolare, l'art. 10 delle Preleggi stabilisce che leggi e regolamenti entrano in vigore quindici giorni dopo la loro pubblicazione, prima della quale si rendono necessarie altre formalità. A sua volta, è l'art. 73 Cost. a prevedere che, entro un mese dall'approvazione, la legge è promulgata dal Capo dello Stato salvo che le Camere, deliberando ciascuna a maggioranza assoluta dei propri componenti, ne dichiarino l'urgenza: in tal caso la legge è promulgata nel termine da essa stabilito.

Subito dopo la promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, le leggi sono pubblicate e, normalmente, entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione, salvo che un termine diverso sia stabilito dalla legge stessa. Affinché produca i suoi effetti, dunque, è necessario che la legge sia pubblicata nella gazzetta ufficiale e trascorra un certo periodo di tempo, detto *vacatio legis* <sup>(2)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Le disposizioni sulla legge in generale furono emanate con Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262, con il quale venne anche approvato il codice civile italiano.

<sup>(2)</sup> È facoltà del legislatore ridurre il periodo di *vacatio*, o eliminarlo del tutto, stabilendo l'entrata in vigore della norma lo stesso giorno della sua pubblicazione; oppure ampliandolo, differendo il termine di entrata in vigore, come ad esempio nei casi in cui l'entrata in vigore della legge viene subordinata all'adozione di specifiche disposizioni (di solito, aventi

A tenore del successivo art. 11, “*la legge non dispone che per l'avvenire*” e, di regola, non produce effetto retroattivo.

L'ordinamento giuridico stabilisce perciò i modi ed i tempi con cui la legge entra a far parte nel mondo giuridico. Stesse regole e principi valgono anche per l'abrogazione, per la quale s'intende l'eliminazione della norma e la cessazione dei suoi effetti, a seguito di una disposizione successiva che, per l'appunto abrogandola, interviene nei confronti di una norma preesistente.

Non va confusa con l'abrogazione la deroga.

Mentre l'abrogazione espressamente prevede la perdita di efficacia di una precedente disposizione, la deroga è la conseguenza di un'antinomia o, comunque, di una difformità tra norme diverse. La norma oggetto di deroga, in sostanza, subisce una limitazione del suo campo di applicazione, per cui abrogata la norma derogante, troverebbe nuovamente efficacia la regola generale. Vi sono anche casi nei quali la norma non viene né abrogata né derogata, ma è semplicemente sospesa da una disposizione di carattere straordinario. Un esempio classico, in ambito tributario, è quello della sospensione degli obblighi fiscali in favore di zone colpite da calamità naturali <sup>(3)</sup>.

Inoltre, vi sono ipotesi nelle quali il momento dell'efficacia della legge non coincide con la sua effettiva entrata in vigore. Questa è l'eventualità di differimento dell'efficacia, o, eccezionalmente, di legge tributaria retroattiva. Come vedremo oltre, infatti, il principio di irretroattività degli atti normativi conosce dispense anche in materia tributaria, ma entro importanti limiti e casi. Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale, il divieto di efficacia retroattiva costituisce principio generale del nostro ordinamento e “*rappresenta pur sempre una regola essenziale del sistema a cui, salvo un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della*

---

natura regolamentare). In materia tributaria, non di rado le leggi anche aventi portata generale entrano in vigore secondo la decorrenza delle relative coperture. Resta fermo, ad ogni modo, quanto stabilito dall'art. 3, comma 1, secondo periodo, dello Statuto del Contribuente con riferimento all'entrata in vigore delle disposizioni tributarie: “*Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*”. In questo senso, fatta salva l'ipotesi prevista dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo; inoltre, in riferimento ai tributi c.d. periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della nuova legge.

<sup>(3)</sup> Tali provvedimenti hanno superato il vaglio della Commissione, e sono stati ritenuti compatibili con il TFUE in materia di aiuti di Stato.

*civile convivenza e della tranquillità dei cittadini*" (4). In sostanza, alla previsione di effetti retroattivi propri della norma tributaria, deve corrispondere da parte del legislatore un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, pena il contrasto con valori e interessi costituzionalmente protetti (5).

Anche per la dottrina l'art. 11, pur senza costituire una preclusione assoluta alla ipotesi di efficacia retroattiva, impone al legislatore un *quid pluris* al fine di sorreggere il ricorso alla clausola di retroazione della legge (6).

#### 4.2. Efficacia temporale della norma tributaria.

In generale, la norma tributaria soggiace alle stesse regole e ai medesimi principi, or ora esaminati, in tema di efficacia nel tempo. Al pari delle altre norme, anche quelle fiscali sono perciò sottoposte alla disciplina degli artt. 10 e 11 delle Preleggi e dell'art. 73 della Costituzione.

In particolare, la previsione di sanzioni rende incompatibile la norma tributaria con una sua applicazione retroattiva, in base al principio generale dell'art. 25, comma 2, Cost., secondo cui *"nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"*. L'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente ha ulteriormente precisato la portata del divieto di retroattività, nel senso che *"le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"* e, comunque, *"le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono"* (7). Trattasi di una fondamentale previsione a tutela del contribuente, posta a presidio della certezza dei rapporti tributari (specialmente se cessati), che rafforza la portata applicativa del principio di irretroattività.

(4) Cfr. Corte costituzionale, sent. n. 155, del 4 aprile 1990.

(5) Cfr. Corte costituzionale, sent. n. 376, del 6 dicembre 2004. In senso conforme sent. n. 374 del 2002, sentt. n. 229 del 1999 e n. 419 del 2000; ord. n. 263 del 2002.

(6) Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 77 e ss.

(7) Tuttora fondamentali i saggi di: A.M. SANDULLI, *Il principio della irretroattività della legge e la Costituzione*, in *Foro amm.*, 1947, II, p. 81 ss.; E. ALLORIO, *Breve tritico sulla irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, I; P. BARILE, *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. econ.*, 1957, p. 41 ss.; A.D. GIANNINI, *Sulla retroattività delle norme tributarie*, in *Foro it.*, 1957, IV; V. CAIANIELLO, *La retroattività della norma tributaria*, ed. provv., Napoli, 1981; più recente, si veda anche il contributo di G. FAL-SITTA, *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Il Fisco*, 33, 1995, p. 8130 ss.

Pur senza risolvere le problematiche connesse all'art. 11 delle Preleggi<sup>(8)</sup>, l'art. 3 citato rafforza l'obbligatorietà del ricorso ai ricordati criteri di stretta necessità e di ragionevolezza, elaborati dalla Corte costituzionale, ogni qual volta risulti obiettivamente indispensabile una deroga al principio generale.

Il diritto positivo prevede anche altre regole in tema di efficacia temporale delle norme tributarie.

Con riferimento ai tributi periodici, in base all'art. 3, comma 2, dello Statuto, le modifiche successivamente introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta susseguente a quello di entrata in vigore della legge<sup>(9)</sup>. In particolare, il legislatore ha previsto che le norme tributarie non possono prevedere adempimenti dei contribuenti *“la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”*<sup>(10)</sup>.

In generale, la dottrina distingue tra retroattività *propria* ed *impropria*<sup>(11)</sup>.

Si dice *propria* la retroattività di una norma successivamente introdotta, che detta una regola di condotta per il passato. Viceversa, è detta *impropria* l'efficacia retroattiva di una norma che condiziona una condotta successiva, in riferimento ad una condotta precedente.

Nella retroattività *propria*, il legislatore dispone per il passato con una legge successiva, nel senso che sia *“la fattispecie che i suoi effetti si collocano nel passato”*<sup>(12)</sup>.

Nella retroattività *impropria*, può accadere che una legge colleghi *“un tributo, da corrispondere dopo la sua entrata in vigore, a fatti verificatisi anteriormente alla legge stessa”*. In tale ipotesi viene sottoposta a tassazione la capacità contributiva precedentemente non soggetta ad imposizione, il che integra un grave attentato ai principi della certezza del diritto e dell'affidamento.

<sup>(8)</sup> Dal punto di vista formale, infatti, lo Statuto può essere derogato da qualsiasi legge ordinaria, purché espressamente previsto l'effetto abrogativo, si veda Cass., sez. trib., sent. n. 25722 del 9 dicembre 2009: *“In tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 l. 27 luglio 2000 n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista”*; anche Corte cost., sent. 27 febbraio 2009, n. 58, nella quale ei è affermato che *“(…) non esiste un principio di irretroattività della legge fondato sull'evocato parametro, né hanno rango costituzionale – neppure come norme interposte – le previsioni della legge n. 212/2000”*.

<sup>(9)</sup> Cfr. art. 3, comma 1, secondo periodo, nella nota 2.

<sup>(10)</sup> Così art. 3 comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente.

<sup>(11)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 159.

<sup>(12)</sup> *Idem*, p. 160.

In dottrina, peraltro, non si è mancato di osservare che anche nel caso della retroattività propria “*gli effetti della legge non sono «anticipati»*”, ma si producono dopo l’entrata in vigore e possono consistere, alternativamente, tanto “*nella estinzione del potere di imposizione*” quanto “*nella nascita del diritto al rimborso se la tassazione non ha avuto luogo*” <sup>(13)</sup>.

Nel complesso, va detto che in un’economia spesso adagiata sul debito pubblico, l’equilibrio dinamico tra garanzia di costituzionalità delle fattispecie impositive – che non di rado producono inammissibili effetti all’indietro – e necessità di gettito, è di assai difficile gestione.

Spesso gli impegni assunti, anche in sede internazionale, sono garantiti da un complesso sistema di pesi e contrappesi in cui può giocare un ruolo decisivo il principio del pareggio di bilancio, oggetto di recente riforma <sup>(14)</sup>. La pronuncia di una sentenza di incostituzionalità di un tributo potrebbe provocare alterazioni nei conti pubblici e, perciò, richiedere meccanismi di tutela del pareggio stesso paradossalmente affidati all’aumento di altre imposte: con effetti palesemente discriminatori tra i soggetti incisi dal tributo dichiarato incostituzionale e quelli incisi dal tributo introdotto per compensare i costi della sentenza di incostituzionalità <sup>(15)</sup>.

### 4.3. Limiti alla retroattività della norma tributaria.

Premesso tutto ciò, l’efficacia retroattiva delle disposizioni tributarie incontra un limite assoluto, costituito dall’art. 53 Cost. Può ammettersi la retroattività, infatti, soltanto se il presupposto dell’imposizione – cioè il fatto

<sup>(13)</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 106.

<sup>(14)</sup> Così legge costituzionale n. 1/2012.

<sup>(15)</sup> Per questi motivi, la Corte costituzionale ha recentemente precisato che, al fine di non ledere principi costituzionali di pari o superiore livello, la dichiarazione di incostituzionalità può avere effetti *ex nunc*, in questo senso sent. n. 10/2015, secondo cui “*L’impatto macroeconomico delle restituzioni dei versamenti tributari connesse alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell’art. 81, commi 16, 17 e 18, del d.l. n. 112 del 2008, e successive modificazioni, determinerebbe, infatti, uno squilibrio del bilancio dello Stato di entità tale da implicare la necessità di una manovra finanziaria aggiuntiva, anche per non venire meno al rispetto dei parametri cui l’Italia si è obbligata in sede di Unione Europea e internazionale (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.) e, in particolare, delle previsioni annuali e pluriennali indicate nelle leggi di stabilità in cui tale entrata è stata considerata a regime. (...) Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell’equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame*”.

economicamente rilevante – venga individuato in una manifestazione di capacità contributiva attuale del soggetto inciso. Diversamente, un tributo che colpisse retroattivamente fatti passati e privi, al tempo in cui furono compiuti, di attitudine alla contribuzione, sarebbe incostituzionale per violazione del richiamato art. 53.

Il requisito dell'attualità della capacità contributiva, quale limite esterno della norma retroattiva, è stato valorizzato dalla stessa Corte costituzionale, secondo cui va sempre verificato se la norma retroattiva "(...) *con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale*" (16).

In presenza di un rapporto esaurito – e dunque non più produttivo di effetti economici nella sfera patrimoniale del contribuente – la retroattività della norma tributaria non può essere ammessa.

Quest'ultima non può che valere per i rapporti futuri, sorti dopo la sua entrata in vigore.

Secondo l'insegnamento della Corte costituzionale, non sussisterebbero preclusioni all'introduzione di disposizioni con efficacia al passato, a condizione che la retroazione degli effetti non vada a colpire fatti sopiti, che erano privi di forza economica al momento dell'entrata in vigore della disposizione retroattiva.

In definitiva, il carattere attuale della capacità contributiva rappresenta il limite costituzionale, come tale insuperabile, all'applicazione retroattiva delle disposizioni tributarie. Si può citare, ad esempio, la previsione dettata dall'art. 25 della legge n. 246/1963, che consentiva ai comuni di applicare un'imposta speciale a carico di tutti coloro che, sino a dieci anni prima dell'entrata in vigore della legge, avessero alienato aree fabbricabili, conseguendone plusvalenze (17).

(16) Così sent. 26 giugno 1964, n. 45. Nello stesso senso, anche Corte cost., sent. 19 giugno 1995, n. 14.

(17) Si veda Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44: "*Va ricordato che, nel sistema della legge, l'oggetto dell'imposizione è l'incremento di valore delle aree fabbricabili, realizzatosi in un determinato periodo di tempo. Il compito attribuito ai Comuni dall'art. 5 e dall'art. 25 di fissare la data di riferimento, per stabilire il valore iniziale, non si concreta in un potere impositivo retroattivo dei Comuni stessi, ma consiste nella determinazione di un elemento per calcolare l'incremento di valore effettivamente verificatosi. Certo quest'elemento si riferisce al passato, e non potrebbe essere altrimenti, perché, essendo l'imposta destinata a colpire un aumento di*

Ora, la mancanza di attualità della capacità è soltanto uno dei problemi connessi al passare del tempo. La legge retroattiva rischia di influire anche su rapporti che si potrebbero definire “esauriti” o “cessati”, perché hanno già ricevuto una compiuta espressione dal punto di vista della manifestazione di ricchezza, e rispetto ai quali il contribuente vanta una legittima aspettativa di stabilità. Tale principio, di “affidamento sulla certezza del diritto” o di “legittimo affidamento”<sup>(18)</sup>, è stato elevato dalla Corte ad elemento essenziale dello Stato di diritto, che non ammette che una norma giuridica posteriore impatti in modo irragionevole su situazioni regolate da una norma anteriore<sup>(19)</sup>.

Il principio del legittimo affidamento è stato richiamato anche dalla giurisprudenza della Corte di cassazione che, in più occasioni, lo ha annoverato a sua volta tra i principi fondamentali dell’ordinamento, sanciti dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e successivamente esso è stato riaffermato dallo Statuto dei diritti del contribuente<sup>(20)</sup>. Va detto che anche l’ordinamento comunitario

---

*valore già avvenuto, tale aumento non può, logicamente, essere calcolato che assumendo un termine di riferimento nel passato; ma l'imposta colpisce l'aumento di valore che si realizza nel momento dell'alienazione o dell'utilizzazione dell'immobile, o che è esistente nella sfera patrimoniale dell'intestatario dell'area fabbricabile al momento della deliberazione istitutiva (imposta straordinaria di cui al terzo comma dell'art. 25). (...) Ove invece tale rapporto risulta spezzato, è nella disposizione che consente ai Comuni di applicare l'imposta a carico di coloro che abbiano alienato le aree posteriormente alla data di riferimento, ma prima dell'entrata in vigore della legge (secondo comma dell'art. 25). In questo caso si ha l'applicazione dell'imposta a rapporti esauriti, senza che questa efficacia retroattiva della norma sia sorretta da alcuna ragionevole presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del valore realizzato con essa, permangano nella sfera patrimoniale del soggetto, data anche la possibilità che l'alienazione sia avvenuta in un tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta”.*

<sup>(18)</sup> In argomento si rinvia al recente volume di F. BONETTA, *Il legittimo affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, Padova, 2021, che affronta un esame sistematico e puntuale della complessa tematica del legittimo affidamento.

<sup>(19)</sup> In tal senso si è espressa la Corte costituzionale con le Sentenze n. 416 del 1999 e n. 211 del 1997.

<sup>(20)</sup> Si veda *ex plurimis*, sent. n. 21513 del 6 ottobre 2006, Corte cost., in *Il fisco* n. 40/2006, fascicolo n. 1, p. 6281. Va segnalato che il principio codificato nell’art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, non riceve ancora una effettiva attuazione nell’ordinamento interno, sicché anche qualora il contribuente dimostri di aver agito secondo la corretta interpretazione tributaria *ratione temporis*, ha diritto unicamente ad una esenzione di sanzioni e interessi, ma è comunque tenuto a versare il tributo. È evidente la discriminazione rispetto alla diversa tutela apprestata in favore del contribuente a seguito di interpello proposto ai sensi dell’art. 10 *bis*, comma 5, o dell’art. 11 dello Statuto: in tal caso, se ha fatto affidamento sul silenzio dell’amministrazione, il contribuente non potrà essere più richiesto di pagare né sanzioni, né interessi, né il tributo base; cfr. Cass. civ. sez. V, sent., 25 marzo 2015, n. 5934:

ha elevato l'affidamento a principio generale, nell'ottica di garantire a tutti la conoscibilità e prevedibilità della normativa applicabile.

In ultimo, il divieto di retroattività opera diversamente a seconda della natura sostanziale, procedimentale e processuale della norma <sup>(21)</sup>.

Nel primo caso, se si tratta di una norma che introduce un tributo nuovo, è pacifica l'operatività del divieto. Diversamente, se non incidono sulla determinazione sostanziale della pretesa tributaria, le norme procedurali e processuali possono applicarsi anche retroattivamente, in ogni caso sempre secondo i principi generali. Problema di non sempre agevole soluzione è il *discrimen* circa la reale natura delle disposizioni.

#### 4.4. (Segue). Retroattività e legge di interpretazione autentica.

Connessa a quella dell'irretroattività della norma è la problematica delle leggi di c.d. interpretazione autentica, delle quali, in più occasioni, la giurisprudenza ha riconosciuto l'efficacia retroattiva <sup>(22)</sup>. La legge d'interpretazione

---

*“In ogni caso, le conseguenze sul rapporto tributario, correlate alla situazione di legittimo affidamento, attengono soltanto alla esclusione degli aspetti sanzionatori, risarcitori ed accessori che la legge riconduce all'inadempimento colpevole della obbligazione tributaria, ma non incidono sulla debenza del tributo, in quanto la insorgenza della obbligazione prescinde del tutto dalle intenzioni manifestate dalle parti del rapporto, dipendendo in via esclusiva dal dato obiettivo della realizzazione dei presupposti impositivi (cfr. Cass. 19479/2009; Cass. 3757/2012; Cass. 25966/2013)”*.

Tale posizione è stata criticata dalla dottrina, che ha fatto notare come *“La posizione che ammette l'estensione della portata dell'affidamento legittimo all'inesigibilità del tributo si fonda sulla seguente lettura del rapporto intercorrente tra i primi due commi dell'art. 10 dello Statuto. Il principio di buona fede di cui al primo comma, in tale impostazione, impedirebbe all'amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di mutamento di orientamento, di azionare nei confronti del contribuente non solo la pretesa sanzionatoria, ma anche quella impositiva, in quanto l'autorità fiscale sarebbe obbligata a mantenere un comportamento coerente con la precedente determinazione”* D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2/2014, p. 273.

<sup>(21)</sup> C. FLORIO, *Limiti alla irretroattività del «nuovo» redditometro a tutela di buona fede e affidamento del contribuente*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 11/2013, p. 893: *«Le norme “procedimentali” sono rappresentate da tutte quelle disposizioni dirette a regolamentare gli obblighi strumentali all'adempimento dell'obbligazione tributaria; quelle «sostanziali», invece, sono volte a disciplinare il presupposto d'imposta, l'an debeatur e il quantum debeatur, ponendosi quale “punto centrale di riferimento nell'applicazione del tributo in quanto esprime e misura la capacità contributiva”»*; si veda anche A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 165 e ss.

<sup>(22)</sup> La Suprema Corte di cassazione ha escluso l'applicazione retroattiva della legge di interpretazione autentica nei casi di esistenza di giudicato sul caso concreto, che si pone come limite all'efficacia della nuova norma d'interpretazione autentica (v. *ex plurimis*, sent. 4616 del 3 marzo 2005).

autentica con effetto retroattivo deve però rispettare requisiti di forma e di sostanza, non potendo mai eccedere la portata precettiva della disposizione interpretata: essa ha una valenza applicativa in conseguenza dello stretto rapporto di interdipendenza con la norma di cui fornisce l'interpretazione.

Secondo la Corte costituzionale, l'ausilio del legislatore con norme di interpretazione autentica può trovare giustificazione allorché sia finalizzato a superare una situazione di oggettiva incertezza, dovuta alla coesistenza di diversi indirizzi ermeneutici, oppure alla impossibilità di un'applicazione logica e certa. Attraverso la norma interpretativa, il legislatore privilegia una tra le possibili opzioni, ovvero indica il significato esatto della norma <sup>(23)</sup>, senza che tuttavia possa incidere su situazioni definitivamente acquisite <sup>(24)</sup>.

La dottrina ha correttamente osservato che, secondo una nozione ristretta, preferibile ad una ampia, la norma di interpretazione autentica richiede il rispetto di tre requisiti <sup>(25)</sup>:

- a) non deve operare in senso sostitutivo o additivo, ma deve lasciare inalterato il testo della norma che va ad interpretare;
- b) deve essere manifesta la volontà di scegliere un possibile significato o una possibile interpretazione della norma;
- c) deve essere in grado di escludere ragionevolmente tutti i possibili significati differenti dell'enunciato linguistico interpretato <sup>(26)</sup>.

<sup>(23)</sup> La giurisprudenza costituzionale, più volte, ha affermato che il legislatore può adottare norme che precisino il significato di altre disposizioni legislative non solo quando sussista una situazione di incertezza nell'applicazione del diritto, o vi siano contrasti giurisprudenziali, ma anche in presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di cassazione, quando la scelta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, con ciò vincolando un significato ascrivibile alla norma anteriore. Cfr. *ex multis*, le sentenze n. 311 del 1995 e n. 397 del 1994 e l'ordinanza n. 480 del 1992.

<sup>(24)</sup> V. Corte cost. sent. 4 giugno 2014, n. 156.

<sup>(25)</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 112.

<sup>(26)</sup> Un esempio di norma di interpretazione autentica con effetti retroattivi è costituito dall'art. 5, comma 3, del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, che recita: "gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347".

Oltre i limiti descritti, la legge di interpretazione autentica perde la sua funzione propria, per diventare una disposizione nuova, che, cioè, modifica il contenuto precettivo della norma precedente. In questi casi, divenendo una norma innovatrice, ne va esclusa l'applicazione in virtù del principio generale di irretroattività della norma tributaria.

Nell'esperienza pratica, l'introduzione di disposizioni propriamente innovative sotto la veste di leggi di interpretazione autentica si è verificata in più occasioni, ed è stata usata dal legislatore per mascherare l'approvazione di nuove disposizioni tributarie.

Sono numerose le sentenze che hanno rilevato la portata non meramente interpretativa di disposizioni tributarie, qualificate formalmente come norme di interpretazione autentica. Ad esempio, è stata ritenuta innovativa la disposizione dell'art. 18, comma 3, della legge n. 388/2000, che ha aggiunto all'art. 3, comma 2, del D.lgs. n. 504/1992, riguardante i soggetti passivi dell'ICI, la previsione secondo cui, nell'ipotesi di concessione su aree demaniali, diviene soggetto passivo dell'imposta anche il concessionario. È stata la Corte di cassazione che ha riconosciuto la natura innovativa di questa disposizione, dal momento che non era finalizzata semplicemente a precisare la portata delle norme preesistenti, bensì a completare ed ampliare il perimetro impositivo, con introduzione di una nuova categoria di soggetti passivi<sup>(27)</sup>.

È agevole intuire, perciò, l'importanza del controllo giurisdizionale sulla natura e portata interpretativa delle norme, dal momento che l'acclaramento di profili di innovatività comporta il divieto di applicazione retroattiva.

#### 4.5. Cessazione di efficacia della norma tributaria.

Al pari di tutte le altre norme dell'ordinamento, anche quella tributaria cessa di avere efficacia in conseguenza di abrogazione o sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità<sup>(28)</sup>.

---

<sup>(27)</sup> V. Cass. sez. trib. 26 aprile 2005, n. 8637: *“Alla luce di tali canoni, deve rilevarsi, anzitutto, che, nella sua formulazione testuale, la disposizione sopravvenuta risulta introdotta espressamente “in aggiunta” alla norma previgente; neppure essa si propone in termini di rielaborazione di quella precedente, prospettandosi come norma d’interpretazione autentica, ma la completa, ampliando la sfera dei soggetti passivi d’imposta, nella quale introduce una categoria dapprima ignorata”*.

<sup>(28)</sup> Un'altra ipotesi di abrogazione espressa prevista nel nostro ordinamento giuridico, riguarda l'istituto del *referendum* abrogativo popolare ai sensi dell'art. 75 Cost. che, tuttavia, non è ammesso per le leggi tributarie e di bilancio.

In generale, l'abrogazione è stabilita da una disposizione di pari grado, che provvede ad eliminare o sostituire una data disposizione. La dottrina ha tuttavia evidenziato che nel diritto tributario la questione ha una portata diversa, nel senso che sono peculiari i modi e le forme attraverso cui si perviene all'abrogazione. Infatti, è ritenuto principio generale del nostro ordinamento quello dell'abrogazione espressa o esplicita, con conseguente divieto di abrogazione tacita o mediante leggi speciali, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente <sup>(29)</sup>.

Nel caso di dichiarazione d'incostituzionalità di una norma tributaria, quest'ultima, in teoria, cessa di aver efficacia *ex tunc*. I tributi riscossi sulla base della norma dichiarata illegittima, salvo i rapporti esauriti, dovrebbero essere rimborsati.

Sul punto, tuttavia, si registra una differente posizione della giurisprudenza costituzionale, secondo la quale nei casi in cui siano in pericolo altri valori costituzionalmente garantiti, è possibile stabilire un regime di efficacia non retroattiva della sentenza di incostituzionalità.

In particolare, secondo la Corte costituzionale *“la cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire “alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri ... garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali” (sentenza n. 264 del 2012)”* <sup>(30)</sup>.

Sia la dottrina che la giurisprudenza concordano sull'effetto retroattivo della pronuncia di incostituzionalità, distinguendo tra efficacia sostanziale e temporale.

Dal punto di vista sostanziale, l'effetto retroattivo si verifica nei soli casi di rapporti tributari che non siano frattanto “esauriti”. Per questi ultimi s'intendono, ad esempio, quelli per i quali sia scaduto il termine di presentazione dell'istanza di rimborso <sup>(31)</sup>, oppure quelli che hanno formato

<sup>(29)</sup> BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 190.

<sup>(30)</sup> Cfr. Corte cost. 10/2015; in senso contrario, Cass. Civ. n. 13884/2016 secondo cui le pronunce dichiarative di illegittimità costituzionale eliminano la norma con effetti *ex tunc*, avendo per presupposto la invalidità originaria della legge dichiarata incostituzionale.

<sup>(31)</sup> Cfr. Cass. n. 20863 dell'8 ottobre 2010, secondo cui l'istanza di rimborso delle imposte di registro, ipotecarie e catastali e dell'INVIM, relative ad atti sottoposti a tassazione

oggetto di accertamenti divenuti definitivi per effetto di sentenza passata in giudicato, o di mancata impugnazione dell'atto nei termini ordinari <sup>(32)</sup>.

Dal punto di vista temporale, in particolare ai fini della ripetizione di quanto già versato <sup>(33)</sup>, il relativo termine decorre dalla data del pagamento, e non dalla sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale (o la contrarietà all'ordinamento comunitario) <sup>(34)</sup>. Alla base di questa interpretazione, risiede il principio per cui la pronuncia di incostituzionalità non può sprigionare effetti retroattivi nell'ordinamento – per esempio, legittimando un'istanza di rimborso – se la norma dichiarata incostituzionale è idonea a produrre effetti sul singolo rapporto giuridico, evenienza che non si ritiene possa verificarsi nei casi in cui il rapporto giuridico si è definitivamente consolidato.

---

prima della sentenza della Corte costituzionale 10 maggio 1999, n. 154, doveva essere presentata entro tre anni dal giorno del pagamento, ai sensi dell'art. 77 del dpr n. 131 del 1986.

<sup>(32)</sup> Sempre con riguardo alla materia tributaria, è stato chiarito che gli effetti della dichiarazione d'incostituzionalità non operano in caso di pagamento eseguito in base ad iscrizione a ruolo, quando questa sia diventata definitiva, per mancata impugnazione entro il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella esattoriale, nonché, in caso di versamento diretto, quando non sia stata presentata domanda di rimborso. Sul punto cfr. Cass. civ. sez. V, ordinanza, 25 luglio 2012, n. 1307; Cass. civ., sez. I, sent. 28 maggio 1999, n. 5206. Analogamente, Cass. civ., sez. V, sent. 6 agosto 2002, n. 11812.

<sup>(33)</sup> Sia per i tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi sia per quelli dichiarati in contrasto con l'ordinamento comunitario.

<sup>(34)</sup> Ad avviso delle SS. UU. (sentenza 13676/2014) ove sia stata versata una determinata imposta “(...) sulla base di una norma successivamente dichiarata in contrasto con il diritto dell'Unione europea, i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di *overruling* non sono invocabili per giustificare la decorrenza del termine decadenziale del diritto al rimborso dalla data della pronuncia della Corte di giustizia o, ancor dopo, dalla data di emanazione del provvedimento normativo che a essa abbia dato attuazione, piuttosto che da quella in cui venne effettuato il versamento, dovendosi ritenere prevalente una esigenza di certezza delle situazioni giuridiche, tanto più cogente nella materia delle entrate tributarie, che resterebbe vulnerata attesa la sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei relativi rapporti”. Cfr. anche Cass. civ. sez. V, sent., 8 ottobre 2010, n. 20863: “il vizio di illegittimità costituzionale non ancora dichiarato costituisce una mera difficoltà di fatto – che non giustifica, quindi, nessun affidamento da parte del contribuente – all'esercizio del diritto assicurato dalla norma depurata dall'incostituzionalità e, pertanto, non impedisce il decorso della prescrizione (art. 2935 c.c.) per cui (cfr., Cass., lav., 15 marzo 2001 n. 3796) resta esclusa la possibilità di far decorrere il termine prescrizione dalla pubblicazione della pronuncia di incostituzionalità”.

## CAPITOLO 5

### EFFICACIA NELLO SPAZIO DELLA NORMA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 5.1. Efficacia della norma tributaria nello spazio: il principio di territorialità dell'imposta. – 5.2. Collegamento con il territorio dello Stato. – 5.3. Criteri di collegamento nella disciplina delle imposte sui redditi. – 5.4. Criteri di collegamento nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

#### **5.1. Efficacia della norma tributaria nello spazio: il principio di territorialità dell'imposta.**

Quando si affronta il tema dell'efficacia spaziale della norma tributaria, s'intende riferirsi all'ambito territoriale della sua applicazione. Ciascuno Stato esercita la sua sovranità sul rispettivo territorio: questo è lo spazio giuridico su cui l'ordinamento statale è *superiorem non reconscens* <sup>(1)</sup>.

Per la norma tributaria la vicenda si presenta con tratti parzialmente differenti. Infatti, in subietta materia è possibile attribuire rilevanza a fatti che, in tutto o in parte, producono i loro effetti all'esterno del territorio dello Stato.

Di regola, è espressione tipica della sovranità statale la potestà di imporre i tributi e di dar loro attuazione entro i confini nazionali. Può tuttavia accadere che le conseguenze della norma oltrepassino i richiamati limiti spaziali. Ciò si verifica quando la legge italiana estende la potestà tributaria su eventi o soggetti stranieri, i quali conservano un criterio di collegamento con il territorio dello Stato.

In linea generale, è lo stesso legislatore che individua i limiti territoriali e di applicazione della disposizione istitutiva di un tributo. In tal senso va intesa la nozione di territorio contenuta dall'art. 7 del dpr n. 633/1972, in materia di Iva: la lett. a), comma 1, della disposizione in esame prevede che per "Stato" o "territorio dello Stato" s'intende il territorio della Repubblica,

---

(1) Tale condizione di superiorità va in ogni caso intesa nei limiti del primato del diritto comunitario, che si è studiata nel Capitolo III.

con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano. Allo stesso modo, l'art. 2 del Tuir individua i soggetti passivi dell'imposta in riferimento al territorio dello Stato, identificandoli nelle persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Si pensi, ancora, all'art. 2 del dpr n. 43/1973 in materia di dazi doganali, che esclude dal territorio dello Stato i comuni di Livigno e Campione d'Italia, e le acque territoriali del lago di Lugano.

A seconda dell'interesse perseguito e delle scelte politiche, il legislatore può dunque ampliare o ridurre la portata applicativa di una disposizione, nel perimetro della cornice costituzionale e dell'ordinamento europeo, le cui norme in ogni caso sono prevalenti.

In senso inverso, il principio di territorialità può subire delle limitazioni in conseguenza della rinuncia parziale da parte dello Stato alla propria potestà impositiva. Non sono rare le convenzioni internazionali stipulate con altri Stati, attraverso le quali l'Italia ha limitato l'ambito di applicazione territoriale delle norme tributarie interne, escludendo la loro efficacia sui cittadini dello Stato contraente. Ad esempio, ai sensi dell'art. 9, comma 8, del D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, lo Stato italiano ha deciso di non assoggettare ad Imu gli immobili che appartengono agli Stati esteri, in tal modo limitando la sua potestà d'imposizione <sup>(2)</sup>.

## 5.2. Collegamento con il territorio dello Stato.

Delimitare l'ambito territoriale di applicazione della norma tributaria significa anche individuare quale ordinamento ha la potestà di applicare e richiedere un determinato tributo. Non sempre è agevole risalire allo Stato effettivamente titolare della potestà tributaria. Per tale motivo e, dunque, per risolvere possibili conflitti attributivi tra ordinamenti, la prassi internazionale ha enucleato il principio secondo il quale è necessaria la sussistenza di un sufficiente grado di collegamento con il territorio nazionale (c.d. *reasonable link*). Tale legame o "ragionevole collegamento" con lo spazio giuridico italiano, può riguardare tanto l'atto espressione di forza economica, nel

<sup>(2)</sup> Si pensi all'attuazione dell'art. 24 del modello di convenzione OCSE, in materia di doppie imposizioni. Tale disposizione prevede il c.d. principio della non discriminazione, secondo il quale è fatto divieto di assoggettare le attività di impresa situate in uno Stato contraente, ad un regime fiscale diverso e più oneroso, rispetto al regime applicabile alle imprese dell'altro Stato che si trovano nelle medesime condizioni.

momento in cui una data manifestazione di ricchezza viene connessa ad un territorio, quanto il soggetto-contribuente, la cui presenza o il cui domicilio effettivo determina il collegamento del reddito prodotto al territorio stesso.

Il richiamato nesso, in un certo senso, costituisce un limite e, al contempo, un modo di atteggiarsi della potestà impositiva dello Stato, che è libero di regolare e definire nel modo che giudica più adeguato i criteri di collegamento.

Un esempio è rappresentato dagli artt. 7 *bis* e ss. del dpr n. 633/72, in tema di Iva. Il legislatore, infatti, ha contestualmente assoggettato a tassazione sia i soggetti non residenti per fatti avvenuti nel territorio dello Stato, sia i soggetti residenti per fatti che hanno avuto concreta manifestazione in un paese estero<sup>(3)</sup>. Lo stesso per quanto riguarda la disciplina prevista dall'art. 23 del Tuir in tema di Irpef da applicare ai non residenti, o la più complessa disciplina del *foreign tax credit*<sup>(4)</sup>.

Il tema presenta due profili di criticità.

In primo luogo, le definizioni di “collegamento”, “territorio”, e “soggetto passivo” sono variamente disciplinate dal legislatore, in relazione al singolo settore impositivo e, pertanto, si rende necessario, caso per caso, individuare i presupposti impositivi ed i criteri di collegamento, così da accertare obiettivamente il grado di connessione con il territorio dello Stato.

In secondo luogo, è necessario verificare in che modo le limitazioni alla sovranità impositiva italiana provenienti dai trattati (ad es. le convenzioni contro la doppia imposizione) e dalle fonti di produzione comunitarie, possono, a seconda dei casi, influenzare o modificare la concreta libertà politica di regolamentare il legame tra territorio ed imposizione.

### 5.3. Criteri di collegamento nella disciplina delle imposte sui redditi.

Con riferimento alla categoria delle imposte dirette, il diritto positivo contempla una pluralità di criteri per determinare il collegamento tra il soggetto inciso e il territorio. Essi seguono la descritta bipartizione tra elemento oggettivo (territorio - manifestazione oggettiva di ricchezza) ed elemento soggettivo (territorio - permanenza del soggetto entro i confini della Repubblica).

Sotto il profilo oggettivo, il collegamento è individuato nel verificarsi del presupposto dell'imposizione nel territorio dello Stato italiano, ad esempio la percezione di un reddito connesso ad una prestazione professionale svolta o nel

<sup>(3)</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 119.

<sup>(4)</sup> Cfr. art. 165 del Tuir.

territorio dello Stato o nei confronti di un soggetto residente. La localizzazione dell'attività, del cespite o dell'atto produttivo della manifestazione di forza economica, disegna perfettamente il legame necessario tra territorio ed attitudine a contribuire alle spese pubbliche. Per le persone fisiche vale il criterio della residenza previsto dall'art. 2, comma 1, del Tuir, che deve essere interpretato e applicato attraverso i parametri attenuati previsti ai successivi commi 2 e 2-*bis*.

Sotto il profilo soggettivo, il collegamento con il territorio dello Stato è costituito dalla effettiva residenza anagrafica o dal domicilio. Secondo tale criterio, sono tassati in Italia i redditi ovunque prodotti dal soggetto avente residenza o domicilio nel territorio dello Stato (c.d. *worldwide taxation*). Un problema interpretativo concerne la definizione dei criteri attraverso i quali accertare e stabilire se i soggetti sono realmente residenti nel territorio dello Stato, e dunque se è legittimo assoggettare a tassazione anche manifestazioni di ricchezza prodotte al di fuori dell'ambito spaziale-territoriale <sup>(5)</sup>.

L'iscrizione all'anagrafe tributaria italiana costituisce un requisito sufficiente per l'attribuzione della residenza fiscale italiana, e per l'applicazione della legge italiana. Inoltre, la legge italiana considera residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. I cittadini che si sono trasferiti in uno dei suddetti paesi, nel caso vi risiedono effettivamente, hanno l'onere (che, a differenza dell'obbligo, è nell'interesse stesso del soggetto che ne è investito) di fornire la prova del reale trasferimento all'estero, e di dimostrare che non hanno in Italia la dimora abituale oppure il complesso dei rapporti riguardanti gli affari e gli interessi riferibili, oltre che agli aspetti economici, alla sfera familiare, sociale e morale. Per quanto concerne il domicilio, di regola viene individuato nel luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

Secondo l'opinione prevalente, anche in ambito giurisprudenziale <sup>(6)</sup>, ai fini dell'individuazione del domicilio della persona rilevano sia gli interessi

---

<sup>(5)</sup> La legislazione tributaria utilizza entrambi i criteri di collegamento: le persone fisiche, le società e gli enti residenti nel territorio dello Stato sono tassati per i redditi ovunque posseduti (criterio soggettivo di collegamento), mentre i soggetti considerati non residenti sono tassati esclusivamente sui redditi prodotti nel territorio italiano (criterio di collegamento oggettivo), cfr. art. 23 del Tuir.

Il criterio adottato è cronologico-quantitativo: sono considerati residenti coloro che sono iscritti nelle anagrafi comunali dei residenti per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 per gli anni bisestili), ovvero coloro che hanno nel territorio dello Stato italiano il domicilio o la dimora abituale.

<sup>(6)</sup> Cfr. Cass. sez. trib. sent. 24 luglio 1990, n. 7498; sent. 7 novembre 2001, n. 13803; sent. 21 marzo 2008, n. 9856.

economici e patrimoniali, sia quelli di natura morale, sociale ed affettiva <sup>(7)</sup>. Tale orientamento è in linea con la definizione di domicilio in ambito internazionale <sup>(8)</sup>.

Ad esempio, anche i soggetti non residenti ma che hanno prodotto redditi o possiedono beni in Italia, possono essere tenuti a versare le imposte. Il criterio di collegamento con il territorio è disciplinato dall'art. 23, comma 1, del Tuir, e varia sensibilmente a seconda della tipologia reddituale considerata.

Così, ad esempio, per i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo assume rilevanza il fatto che le rispettive attività siano materialmente svolte entro i confini dello Stato <sup>(9)</sup>.

Per i redditi di capitale, il criterio di collegamento con il territorio dipende dal soggetto erogatore e, ad esempio, si considerano prodotti nello Stato, ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi ai non residenti, i redditi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, o da stabili organizzazioni nel territorio stesso, benché appartenenti a soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali. Per altre categorie di redditi, come quelli fondiari, ciò che conta è se il cespite da cui derivano si trovi o meno in Italia.

Per i soggetti residenti diversi dalle persone fisiche, si applicano gli artt. 5, comma 3, lett. d) e 73 del Tuir, secondo cui *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*.

I criteri di collegamento ai fini delle imposte dirette riguardano perciò:

- a) la sede legale, che è quella che risulta dall'atto costitutivo o dallo statuto;

---

<sup>(7)</sup> Può accadere che un medesimo contribuente sia considerato residente, alla stregua di due criteri di collegamento di due Stati differenti. L'art. 4, paragrafo 2, del Modello OCSE, definisce infatti il c.d. *tie break rules* ovvero una serie di criteri per determinare, in ipotesi di *dual residence*, quale dei due Stati contraenti dovrà prevalere nel considerare residente il contribuente persona fisica; tra questi il *“centro di interessi vitali”* individuato nel luogo ove le relazioni personali ed economiche sono più strette.

<sup>(8)</sup> Tuttavia, con sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015, la Corte di cassazione, superando il precedente, maggioritario, orientamento, ha stabilito che ai fini della corretta individuazione della residenza fiscale si deve dar rilievo agli interessi economici di ciascun individuo, e non agli interessi familiari. Secondo la Corte, le relazioni di natura affettiva e familiare non hanno una rilevanza prioritaria al fine della prova della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che, univocamente, attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento.

<sup>(9)</sup> Cfr. art. 23, comma 1, lett. c) e d), Tuir.

b) la sede dell'amministrazione, che è individuata nel luogo dove si localizza la sede direzionale della società: la sede amministrativa deve essere identificata nel luogo da cui promanano le decisioni strategiche necessarie all'amministrazione dell'impresa <sup>(10)</sup>;

c) l'oggetto principale dell'attività che viene definito come "(...) *l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*" (art. 73, comma 4, Tuir) <sup>(11)</sup>.

Giova precisare che i criteri di collegamento con il territorio sono posti anche a presidio del fenomeno della c.d. *esterovestizione*, che indica il caso in cui redditi da ricollegare al territorio italiano sono formalmente localizzati all'estero. Per tale motivo, la legge 4 agosto 2006, n. 248, ha aggiunto all'art. 73 del Tuir il comma 5 *bis*, che consente di collegare, secondo criteri determinati, il reddito prodotto all'estero alla potestà impositiva italiana. In particolare, è considerata in territorio statale la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo <sup>(12)</sup>:

- nelle società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative, di mutua assicurazione, società e cooperative europee;
- negli enti pubblici e privati diversi dalle società, nei trust residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- se, in alternativa, sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o sono amministrati da un consiglio di amministrazione (o altro organo equivalente di gestione) composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Infine, per i soggetti non residenti diversi dalle persone fisiche, si distingue tra società ed enti non commerciali <sup>(13)</sup>. In particolare, per le prime si applica il criterio di collegamento indicato nell'art. 151 del Tuir, e per i secondi quello sostanzialmente analogo del successivo art. 153.

<sup>(10)</sup> Il concetto di "sede amministrativa" viene ritenuto talvolta coincidente con quello di "sede effettiva" e, cioè, il luogo dove vengono esercitate le funzioni amministrative e di direzione, e dove sono accentrati gli organi e gli uffici societari ai fini dell'esercizio degli affari e dell'attività.

<sup>(11)</sup> Se sono più d'una le attività previste, prevale quella ritenuta essenziale per il raggiungimento dei suoi scopi primari.

<sup>(12)</sup> Ai fini del controllo si veda l'art. 2359 c.c.

<sup>(13)</sup> Sia nell'art. 151 che nell'art. 153 Tuir, si rinviene il medesimo principio di base: "*Il reddito complessivo (...) è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva*".

#### 5.4. Criteri di collegamento nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto (Iva) si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da coloro che esercitano imprese e attività di lavoro autonomo, nonché alle importazioni da chiunque effettuate <sup>(14)</sup>. Inoltre, gli artt. 7 e ss. del dpr n. 633/1972 dettano la disciplina giuridica per l'individuazione delle operazioni che devono considerarsi effettuate nel territorio dello Stato. Laddove non si riscontri la sussistenza del requisito territoriale e, del pari, neanche quella del collegamento con il territorio, l'operazione deve considerarsi esclusa dal campo di applicazione del tributo. Possono verificarsi due casi: l'operazione si perfeziona per intero entro i confini dello Stato, oppure in tutto o in parte al di fuori dei confini italiani, pur sussistendo un elemento di collegamento con il territorio. Mentre, nel primo caso, la fattispecie integra di per sé il c.d. presupposto territoriale ai fini dell'applicazione del tributo e concorre con i presupposti oggettivo e soggettivo, nel secondo caso l'operazione si considera come effettuata nel territorio dello Stato, ancorché abbia avuto altrove la sua manifestazione, e pertanto il presupposto territoriale s'intende comunque realizzato.

Al fine di individuare i criteri di collegamento con il territorio dello Stato, occorre anzitutto distinguere tra cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Ai sensi dell'art. 7 *bis*, comma 1, rubricato "*Territorialità – Cessioni di beni*" <sup>(15)</sup>, le cessioni si considerano effettuate entro i confini italiani se hanno per oggetto beni immobili o beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione <sup>(16)</sup>, installati, montati o assemblati

<sup>(14)</sup> Così art. 1 del dpr n. 633/1972.

<sup>(15)</sup> "*Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto*".

<sup>(16)</sup> Importazione temporanea è detta l'introduzione del bene nel territorio dello Stato per la quale è prestabilita una durata. A questa operazione si ricorre, ad esempio, nell'ipotesi in cui il bene deve essere sottoposto a lavorazioni entro i confini italiani, e poi restituito; "*a stretto rigore l'importazione temporanea dovrebbe essere fiscalmente neutra, perché induce una modificazione solo transitoria, nel contesto economico e giuridico, con il successivo ripristino delle condizioni originarie*" così G. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit. p. 519, nota 5. L'art. 13, comma 2, lett. e), del dpr n. 633/72 dispone invece che la base imponibile è determinata "(...) per le cessioni di beni vincolati al regime della temporanea importazione, dal corrispettivo della

nel territorio italiano dal fornitore o per suo conto. Per le cessioni di beni mobili o immobili, perciò, è agevole verificare la territorialità dell'operazione: il criterio di collegamento è legato per lo più a condizioni oggettive concretamente verificabili.

Più complessa, invece, è l'individuazione dei criteri di collegamento territoriale concernenti le prestazioni di servizi <sup>(17)</sup>.

La regola generale è enunciata dall'art. 7 *ter*, comma 1, in cui si prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti su di esso, o sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato <sup>(18)</sup>.

Sono altresì disciplinate eccezioni al principio generale <sup>(19)</sup>, che coordinano la regola con taluni casi specifici al fine di mantenere vivo il collegamento della prestazione con il territorio <sup>(20)</sup>, o con beni presenti sul territorio dello Stato <sup>(21)</sup>.

---

*cessione diminuito del valore accertato dall'ufficio doganale all'atto della temporanea importazione*". In tal modo, viene assoggettato al tributo solo il valore aggiunto generato dall'attività che ha per oggetto il bene temporaneamente importato nel territorio dello Stato.

<sup>(17)</sup> Cfr. articoli da 7 *ter* a 7 *septies* del dpr n. 633/72.

<sup>(18)</sup> Tutto ciò anche in relazione a quanto successivamente stabilito al comma 2 del medesimo art. 7 *ter* del dpr n. 633/72: "*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese: a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività; b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole; c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*".

<sup>(19)</sup> Art. 7-*quater*, recante *Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi*; Art. 7-*quinquies*, recante *Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili*; Art. 7-*sexies*, recante *Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi*; Art. 7-*septies*, recante *Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità*.

<sup>(20)</sup> Si veda la lett. b del comma 1 dell'art. 7 *quater*, del dpr n. 633/72, riguardante le prestazioni di trasporto di passeggeri, da connettere al territorio in proporzione alla distanza percorsa entro i confini nazionali.

<sup>(21)</sup> Ad esempio, l'art. 7 *quater*, comma 1, lett. a), del dpr n. 633/72, che riguarda, tra le altre, le prestazioni relative alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato.

## CAPITOLO 6

### INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

SOMMARIO: 6.1. Premessa: sull'interpretazione nel diritto tributario. – 6.2. Interpretazione autentica del legislatore. – 6.3. Interpretazione ufficiale dell'amministrazione pubblica. – 6.4. Interpretazione dottrinale e giudiziale. – 6.5. Criteri di interpretazione della norma tributaria: letterale, logica e sistematica. – 6.6. Interpretazione analogica delle norme tributarie. – 6.7. Sequenza dei criteri interpretativi secondo la giurisprudenza. – 6.8. Obiettiva incertezza della norma tributaria. – 6.9. Procedimento amministrativo di interpello: l'interpretazione del caso concreto.

#### 6.1. Premessa: sull'interpretazione nel diritto tributario.

L'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente stabilisce che le norme tributarie devono rispettare i principi di trasparenza, chiarezza e precisione. Evidentemente questa prescrizione è rivolta al legislatore, che è tenuto ad adottare atti normativi puntuali ed univoci. Tuttavia, anche quando la norma è redatta nel rispetto di questi principi, potrebbe comunque rendersi necessaria un'attività ermeneutica da parte dell'interprete, a causa del contenuto tecnico particolarmente complesso delle disposizioni di tipo fiscale <sup>(1)</sup>.

In via generale, va poi tenuto conto della naturale contrapposizione degli interessi di cui sono portatori le due parti del rapporto tributario, entrambe meritevoli di protezione da parte dell'ordinamento giuridico.

Il contribuente, che vanta un diritto costituzionale alla sostenibilità del prelievo, e l'amministrazione finanziaria, che agisce per il prelievo dei tributi destinati a finanziare le spese pubbliche. La funzione dell'interprete, specie quando le intenzioni del legislatore non emergono con sufficiente chiarezza, è perciò quella di applicare la norma senza sacrificare nessuna delle due posizioni e, quindi, in modo tale da temperare gli opposti interessi <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965.

<sup>(2)</sup> Non possono più condividersi le passate teorie tendenti a privilegiare, nei casi di dubbio, un'interpretazione *contra fiscum* o, viceversa, un'interpretazione diretta ad

Su questa indefettibile premessa, l'esegesi delle disposizioni tributarie è regolata dai medesimi criteri relativi all'intera produzione dell'ordinamento giuridico.

Trovano pertanto applicazione i principi stabiliti dall'art. 12 delle disp. prel. al codice civile, secondo il quale *“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore. Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato”*.

Anche l'interpretazione tributaria si fonda sul criterio letterale, logico, sistematico e, in caso di persistenza di dubbi, questi vanno risolti secondo i principi generali del diritto. Allo stesso tempo, sono ammissibili interpretazioni di tipo evolutivo, estensivo o restrittivo.

Trattasi, tuttavia, di criteri che si atteggiano in modo del tutto particolare nell'interpretazione delle norme tributarie, in considerazione delle peculiarità insite nella rispettiva disciplina. Tra i soggetti che hanno il compito di interpretare il diritto tributario, hanno un ruolo preminente il legislatore e la stessa Amministrazione finanziaria. Infatti, benché anche in questa materia sia possibile il rinvio a categorie generali, queste richiedono di essere adeguate alle finalità proprie della norma tributaria, operazione cui sono istituzionalmente addetti i soggetti testé richiamati.

Sempre in via introduttiva, deve avvertirsi che specifiche questioni si presentano con riguardo sia all'interpretazione analogica ed estensiva, sia al c.d. interpello che, come si vedrà, è un tipico procedimento amministrativo con funzione interpretativa.

## 6.2. Interpretazione autentica del legislatore.

Spesso il contrasto o il dubbio in merito al significato di una determinata disposizione è risolto attraverso circolari e atti interpretativi in genere, emanati dall'amministrazione preposta all'attuazione della disposizione stessa. In casi più particolari, viene superato attraverso l'intervento del legislatore.

---

assecondare gli interessi del legislatore e dell'amministrazione finanziaria, privilegiando l'esigenza di gettito dello Stato. Ciò soprattutto in virtù dell'indipendenza e imparzialità che devono caratterizzare l'interprete, *in primis* il giudice, nel rapporto tra amministrazione e contribuente. Diversamente sarebbe compromessa la credibilità dell'interprete e la stessa funzione dell'interpretazione.

Quando proviene dall'amministrazione pubblica tenuta all'applicazione della norma, ad esempio nella forma di una circolare, l'interpretazione è detta "ufficiale" e concorre a definire l'ambito attuativo della norma, ma senza nessuna idoneità a introdurre elementi innovativi, neppure accidentali o eventuali.

Quando vi provvede direttamente il legislatore, si parla invece di interpretazione "autentica" <sup>(3)</sup>.

Nell'uno come nell'altro caso, si tratta di un'attività strettamente vincolata al dettato legislativo, nel senso che né il legislatore né l'autorità amministrativa possono introdurre innovazioni alla disposizione normativa, tali da farne discendere indebiti effetti innovativi o all'indietro.

Come si è osservato in tema di validità delle norme tributarie nel tempo, il legislatore può adoperarsi per risolvere i conflitti interpretativi di una data norma attraverso l'adozione di un nuovo atto normativo, che abbia il solo scopo di precisare e specificare il significato di termini e prescrizioni contenuti in una legge già in vigore.

La Corte costituzionale ha in più pronunzie ricordato che va riconosciuto carattere interpretativo alle norme che hanno l'obiettivo di chiarire la portata di norme preesistenti, ovvero di escludere o di enucleare uno dei significati fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata, allo scopo di offrire un ambito di applicazione maggiormente certo a chi è tenuto ad applicare la disposizione <sup>(4)</sup>.

Il legislatore può adottare norme di interpretazione autentica non solo in presenza di incertezze in merito all'applicazione di una disposizione, o di contrasti giurisprudenziali, ma, altresì, quando la condotta imposta dalla legge rientri tra le possibili varianti di senso del testo originario, in modo da pervenire ad una specificazione vincolante della disposizione anteriore <sup>(5)</sup>.

Di recente, la dottrina ha avuto occasione di osservare che la norma è meramente interpretativa allorché abbia la funzione di imporre il significato proprio di un'altra norma, "*senza intaccarlo o integrarlo nella sua essenza originaria, ma semplicemente illuminandolo*" <sup>(6)</sup>.

<sup>(3)</sup> G. ZAGREBELSKY, *Sulla interpretazione autentica*, in *Giur. cost.*, 1974.

<sup>(4)</sup> Cfr. da ultimo Cass., sent. 17 dicembre 2013, n. 314.

<sup>(5)</sup> Cfr. sentenze Cass. n. 15 del 2012, n. 271 del 2011, n. 209 del 2010.

<sup>(6)</sup> F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit. p. 113. Cfr. anche Corte cost. sent. 3 dicembre 1993, n. 424, secondo cui "(...) vanno definite tali in relazione al loro contenuto normativo, nel senso che la loro natura va desunta da un rapporto fra norme – e non fra disposizioni – tale che il sopravvenire della norma interpretante non fa venir meno la norma interpretata, ma l'una e l'altra si saldano fra loro dando luogo a un precetto normativo unitario.

Al contrario, assume la veste di una disposizione innovativa la norma di interpretazione autentica che si estende oltre siffatta funzione, riformando l'ordinamento giuridico con l'introduzione di precetti che non circoscrivono l'ambito applicativo della precedente disposizione, o non si limitano a chiarirne il senso, ma si sostituiscono ad essa <sup>(7)</sup>.

### 6.3. Interpretazione ufficiale dell'amministrazione pubblica.

Come si è accennato, per interpretazione ufficiale si intende quella diffusa da un ente o organo appartenente allo Stato-amministrazione, nello svolgimento delle proprie funzioni istituzionali. L'emanazione di atti di esplicitazione del precetto normativo, infatti, rientra tra le funzioni dei poteri pubblici, nelle materie di rispettiva competenza.

È possibile distinguere due categorie di attività interpretativa ufficiale.

La prima attiene all'esercizio di funzioni consultive in senso stretto, e riguarda testi di legge o provvedimenti normativi in genere che sono in via di emanazione. Si pensi ai pareri preventivi che sono richiesti al Consiglio di Stato su interventi del governo, o alla consulenza giuridica prestata dalla pubblica amministrazione su materie di sua spettanza, di norma durante i lavori di preparazione del testo di legge, oppure nel corso del suo esame in sede referente da parte delle competenti commissioni parlamentari. Si tratta di una attività preventiva volta a prevenire possibili contrasti applicativi, o dubbi interpretativi sulle disposizioni in corso di adozione.

La seconda ipotesi di interpretazione attiene all'esercizio di una funzione interpretativa in senso lato, e riguarda norme già in essere. Essa è proveniente da organi e uffici della pubblica amministrazione, successivamente all'emanazione della legge. In questo caso, l'attività di interpretazione prende forma nella predisposizione e diramazione, da parte dell'autorità amministrativa, di particolari atti amministrativi denominati circolari interpretative.

In ambito tributario, le circolari interpretative sono normalmente messe a punto e predisposte dalle agenzie fiscali competenti, se non direttamente dal ministero dell'economia e delle finanze che, come vedremo, rappresenta il ramo dell'amministrazione centrale che si occupa della materia tributaria.

---

*In particolare, la norma interpretativa, isolando uno dei possibili significati già presenti nella disposizione interpretata ed escludendone gli altri (che avrebbero snaturato la sua essenza), non ne modifica il testo (...)*"

<sup>(7)</sup> Cfr. Corte cost. 20 luglio 1995, n. 315.

Dal punto di vista del valore giuridico, occorre specificare che, di regola, gli atti interpretativi non hanno un carattere vincolante in senso stretto, né per i contribuenti né per i giudici. Essi hanno natura di atti c.d. interni e, perciò, dotati di una efficacia autolimitante per l'amministrazione pubblica che li ha adottati, giacché sono preordinati a descrivere le regole di comportamento nell'attuazione dei precetti legislativi, rivolte all'ufficio. Indi, se la violazione degli atti interpretativi proviene dalle stesse autorità amministrative, essa riverbera in vero e proprio vizio di eccesso di potere degli atti adottati in contraddizione con l'interpretazione ufficiale. Per questo, spesso le circolari e le risoluzioni dell'agenzia delle entrate recano in calce una formula di stile che richiama espressamente la necessità di un'interpretazione uniforme.

Le circolari non sono idonee a vincolare i contribuenti a regole e precetti non previsti dalla legge né, soprattutto, essi possono attribuire ad un eventuale inadempimento del contribuente un effetto sanzionatorio non contemplato da una norma primaria <sup>(8)</sup>.

L'interpretazione ufficiale può tuttavia produrre effetti all'esterno nei casi in cui l'amministrazione ricorre allo strumento della circolare per definire in dettaglio le procedure di controllo e di verifica, che in seguito i singoli uffici applicano nei confronti del contribuente. Stante il principio di legalità, in ogni caso, tali procedure, per lo più rilevanti a livello di prassi amministrativa, devono rimanere entro gli stretti limiti delle norme tributarie <sup>(9)</sup>.

La questione è alquanto delicata.

Da un lato, infatti, il perimetro ermeneutico lasciato aperto dalla norma tributaria può talora essere piuttosto ampio <sup>(10)</sup>.

---

<sup>(8)</sup> In più occasioni la Suprema Corte di cassazione ha chiarito che l'amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte e, di fronte alle norme tributarie, gli uffici e il contribuente si trovano su un piano di parità; sul carattere meramente interno e non vincolante degli atti amministrativi di interpretazione Cass. sez. trib. nn. 11931 del 1995, 14619 del 2000, 21154 del 2008.

<sup>(9)</sup> Così se una norma, nella specie art. 39 del dpr n. 600/73, commi 1 e 2, autorizza l'ufficio a non considerare attendibili le scritture contabili, quest'ultimo potrà certamente interpretare la norma ritenendo che determinati parametri siano ritenuti contabilmente "anormali", descrivendone la ragione ed il senso in una data circolare, ma non potrà imporre al contribuente di tenere la contabilità in base a parametri non previsti dalle leggi di dettaglio.

<sup>(10)</sup> Si pensi, ad esempio, a quanto disposto in tema di accertamento, in relazione a cui la norma si limita a disciplinare il sistema delle presunzioni necessarie affinché si giunga alla prova, piuttosto che definire i singoli eventi cui vanno connesse conseguenze sul piano impositivo.

Dall'altro, può accadere in pratica che l'autorità amministrativa, attraverso l'interpretazione ufficiale, rafforzi la portata delle potestà accertative, circostanziando attraverso atti interni i comportamenti ritenuti sintomatici di violazioni tributarie <sup>(11)</sup>.

Appare certamente dubbia la legittimità di una simile attività ermeneutica, peraltro frequente nell'ordinamento amministrativo dei tributi <sup>(12)</sup>. In proposito, va perciò rilevato che l'amministrazione ha un preciso dovere quando interpreta "ufficialmente" le norme tributarie, che è quello di preservare e tutelare il legittimo affidamento del contribuente, che agisce confidando sull'interpretazione fornita dallo Stato-amministrazione. Sotto questo profilo, è direttamente la legge a garantire la sua protezione, prevedendo che non possono irrogarsi sanzioni per obiettiva incertezza sull'applicazione della norma tributaria, ad esempio nel caso di conflitto tra interpretazione ufficiale e costante interpretazione giurisprudenziale. In particolare, l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente stabilisce che la sanzione non può essere irrogata quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma.

In definitiva, il soggetto che agisce nel rispetto della circolare si presume che abbia agito in buona fede e, per questa ragione, è ritenuto meritevole di protezione da parte dell'ordinamento giuridico, che lo pone al riparo da iniziative, non solo presenti ma anche future, dell'ufficio accertatore, se questo si discosta dall'interpretazione fornita con la stessa circolare.

#### 6.4. Interpretazione dottrinale e giudiziale.

Per interpretazione *dottrinale* si deve intendere quella elaborata dai giuristi nelle scuole di diritto e nelle opere di scienza. Seppure proveniente da soggetti privati, all'interpretazione scientifica è comunque riconosciuta una portata differenziata e qualificata. Infatti, la giurisprudenza e gli stessi atti amministrativi ufficiali, ai fini della decisione di una fattispecie concreta, si possono talora basare sulle tesi proposte dagli studiosi <sup>(13)</sup>. L'interpretazione

<sup>(11)</sup> In tal modo sono spesso elaborate categorie concettuali che, pur non presenti nelle norme tributarie, sono poste a base delle rettifiche; un esempio tipico sono le contestazioni sulla cd. "antieconomicità".

<sup>(12)</sup> Cfr. sul punto R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nello accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*.

<sup>(13)</sup> È tuttavia proibito ogni richiamo nominativo alla dottrina, cfr. art. 118, comma 3, disp. att. c.p.c.: "In ogni caso deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici".

dottrinale, costruita su un fondamento scientifico, può sia sostanzarsi in un'attività meramente ricognitiva<sup>(14)</sup>, sia dar luogo all'elaborazione di nuovi possibili significati ed effetti dell'enunciato normativo<sup>(15)</sup>.

In nessuno dei casi, però, essa ha carattere vincolante.

La Corte di cassazione ha precisato che l'amministrazione non è tenuta a conformarsi all'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, “*mentre ha invece l'obbligo – dovendo svolgere ogni sua attività con la rigorosa osservanza del principio di legalità – di applicare la legge dandone, in base ai prescritti canoni ermeneutici, una interpretazione conforme alla sua effettiva portata normativa*”<sup>(16)</sup>.

L'interpretazione *giudiziale* dei testi giuridici è quella proveniente dagli organi giudiziari attraverso i provvedimenti giurisdizionali. A differenza delle altre, questa assume un'efficacia vincolante con riferimento al caso concreto. L'art. 2909 c.c. prevede che l'interpretazione assunta nella decisione del processo vincola chi vi ha preso parte. Nel nostro ordinamento giuridico, che appartiene per tradizione storica e giuridica ai sistemi di *civil law*, il giudice è soggetto soltanto alla legge<sup>(17)</sup>. Pertanto, l'interpretazione giudiziale non vincola il giudice successivo<sup>(18)</sup>, che è libero di dare alla legge il significato che egli ritiene più corretto, non essendo costretto ad aderire al precedente giurisprudenziale. Per evitare eccessive oscillazioni ermeneutiche, tuttavia, l'ordinamento ha affidato alla suprema Corte di cassazione la c.d. funzione *nomofilattica*, che si estrinseca nel dovere di assicurare “(...) *l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni*”<sup>(19)</sup>. In questo senso, particolare valore rivestono le sentenze emanate dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, in particolare allorché esse riprendono il c.d. diritto vivente e offrono il riepilogo delle principali questioni interpretative pendenti sulla singola norma. Del pari, sono importanti le sentenze

---

<sup>(14)</sup> Si tratterebbe, nella specie, di un'attività di accertamento e di raccolta descrittiva degli enunciati giuridici elaborati dalla giurisprudenza e dalla dottrina.

<sup>(15)</sup> È la più elevata espressione dell'attività ermeneutica che colloca l'interprete sullo stesso piano degli organi preposti all'adozione e all'attuazione delle disposizioni normative, contribuendo esso stesso alla creazione del diritto.

<sup>(16)</sup> Cfr. Cass. civ., sent. 1° ottobre 2002, n. 14086.

<sup>(17)</sup> Non è invece vincolato ai precedenti giurisdizionali di altri giudici secondo la regola dello *stare decisis*, tipica dei sistemi di *common law*.

<sup>(18)</sup> Unica eccezione si ha quando la Corte di cassazione, accogliendo il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, enuncia il principio al quale il giudice di rinvio dovrà uniformarsi, così art. 384 c.p.c.

<sup>(19)</sup> Cfr. r.d. 30 gennaio 1941, n. 12.

interpretative di rigetto della Corte costituzionale che, sebbene siano prive di efficacia *erga omnes*, hanno una forte portata persuasiva. Infine, assolve una funzione equipollente anche l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato, competente a risolvere contrasti giurisprudenziali o questioni di particolare rilevanza (art. 99 c.p.a.).

### 6.5. Criteri di interpretazione della norma tributaria: letterale, logica e sistematica.

In apertura si è chiarito che l'interpretazione delle disposizioni normative tributarie si fonda sugli stessi criteri che, in via generale, si applicano alle norme appartenenti ad altri settori dell'ordinamento giuridico.

Trattasi dei principi sanciti dall'art. 12 delle disp. prel. al codice civile. Tale disposizione eleva il criterio lessicale al vertice della gerarchia dei criteri ermeneutici <sup>(20)</sup>. Ciò vuol dire che nell'attività interpretativa quello che conta innanzitutto è il significato lessicale e grammaticale delle parole, e la loro connessione sintattica. L'interpretazione letterale dovrebbe rappresentare una metodologia sufficiente per comprendere il significato del testo normativo. È evidente, però, che l'efficacia di tale parametro interpretativo risente della chiarezza e precisione della norma, di guisa che tutte le volte in cui ci si trova di fronte a precetti oscuri, perché carenti dal punto di vista della logica espressiva, il principio lessicale potrebbe non essere sufficiente. In tali evenienze, perciò, è necessario il ricorso a ulteriori criteri interpretativi <sup>(21)</sup>. Nei fatti, peraltro, in ambito tributario il criterio letterale è il meno adatto a sorreggere l'attività ermeneutica a causa sia della frammentarietà delle disposizioni, cariche di richiami, sostituzioni e riferimenti anche a norme molto risalenti, sia delle frequenti imprecisioni di linguaggio tipiche di una legislazione d'urgenza, come tale incapace di garantire una sufficiente organicità. Da un lato, infatti, il diritto tributario si presenta con categorie proprie, non sempre applicabili al di fuori della sfera sua propria, e,

<sup>(20)</sup> Tale disposizione prevede infatti che “*nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse*”.

<sup>(21)</sup> Sul punto la giurisprudenza ha stabilito che “*quando l'interpretazione letterale di una norma di legge sia sufficiente ad esprimere un significato chiaro ed univoco, l'interprete non deve ricorrere all'interpretazione logica, specie se attraverso questa si tenda a modificare la volontà di legge chiaramente espressa. (...)*”, cfr. Cass. sez. lav., sent. n. 11359 del 17 novembre 1993.

dall'altro, è talora indispensabile riferirsi anche a termini, nozioni ed istituti di branche diverse, il cui significato potrebbe però mutare in accostamento alle fattispecie impositive. Il dato letterale si rivela a volte palesemente insufficiente, e perciò non sempre aiuta l'interprete, sul quale, oltretutto, grava il compito di adeguare categorie giuridiche di altri rami del diritto alla specifica realtà fiscale.

Per tale motivo, è necessario ricorrere all'interpretazione logica ed a quella sistematica.

Quanto alla prima, essa impone di ricercare l'intenzione del legislatore, *mens legis* o *ratio legis*, tenendo presente che in questo campo sovente accade che le ragioni che orientano la produzione normativa sono asservite alla necessità di gettito e, dunque, risultano prive di coerenza interna. Nel secondo caso, dell'interpretazione sistematica, sono evidenti due opposti problemi. Se ci si limita alla prospettiva settoriale, si rischia di non rinvenire le categorie necessarie al lavoro dell'interprete; se, viceversa, si amplia eccessivamente l'analisi, si rischia che l'interpretazione stessa risulti inconferente rispetto alla realtà fiscale.

L'interpretazione logica, che è quella più utilizzata nella pratica, non sempre riesce a gettare luce sul problema: l'intenzione del legislatore, da ricercare nell'interesse che si è inteso perseguire con l'emanazione della disposizione, resta talvolta opaca <sup>(22)</sup>. Quella tributaria è una tipica legislazione "*del caso concreto e dell'urgenza*", determinata da necessità politiche o economiche contingenti, spesso priva di una vera e propria coerenza sistematica. Tale situazione compromette il processo interpretativo logico e anche quello ermeneutico-sistematico, per causa frequentemente di disposizioni di derivazione politico-emergenziale. Ciò può comportare il fallimento delle categorie che dovrebbero governare l'attività dell'interprete, che invece deve

---

(22) I lavori preparatori, o la relazione illustrativa predisposta dal proponente, in cui dovrebbe essere espresso l'intento, almeno per linee generali, perseguito con l'adozione del provvedimento. Peraltro, proprio in merito alla valenza dei lavori preparatori, in più occasioni la giurisprudenza di legittimità ne ha sminuito la portata chiarendo come ad essi possa riconoscersi "*valore unicamente sussidiario nell'interpretazione di una legge, trovando un limite nel fatto che la volontà da essi emergente non può sovrapporsi alla volontà obiettiva della legge quale risulta dal dato letterale e dalla intenzione del legislatore intesa come volontà oggettiva della norma ("voluntas legis"), da tenersi distinta dalla volontà dei singoli partecipanti al processo formativo di essa*"; cfr. Cass. civ. sez. III, sent. n. 3550 del 21 maggio 1988; Cass. civ. sez. I 27 febbraio 1995, n. 2230. Seguendo l'insegnamento della Suprema Corte, quindi, ciò che assume rilevanza non è tanto l'interno volere del legislatore, ma ciò che oggettivamente risulta espresso nella disposizione normativa, dal complesso di disposizioni in cui essa è inserita, nonché dal contesto socio-economico che essa mira disciplinare.

valutare la disposizione in senso letterale, logico e sotto il profilo sistematico, avendo sempre cura di tenere conto della sua collocazione all'interno del *corpus* normativo tributario <sup>(23)</sup>.

### 6.6. Interpretazione analogica delle norme tributarie.

Un rimedio al quale si è provato spesso a ricorrere, per arginare le incoerenze logico-sistematiche della legislazione tributaria, è costituito dalla interpretazione analogico-estensiva <sup>(24)</sup>.

L'analogia è un procedimento interpretativo mediante il quale, in presenza di una lacuna normativa, si ricorre alle norme previste per casi simili o da disposizioni analoghe (*analogia legis*), sempre tentando di rimanere più vicino possibile alle categorie oggetto di interpretazione. Oppure, nei casi in cui quest'ultima non risulti risolutiva, si ricorre direttamente ai principi generali dell'ordinamento giuridico (*analogia iuris*).

In estrema sintesi, l'interpretazione analogica si concretizza in un giudizio di similitudine.

In materia tributaria è molto discussa l'applicazione di questo criterio. Generalmente, si ritiene ammissibile per le norme che regolano questioni procedurali o processuali, ad esempio relative ai procedimenti di accertamento, riscossione ecc., o relative al processo, con l'ovvia esclusione delle norme penali tributarie.

Viceversa, l'analogia non è utilizzabile nell'interpretazione delle norme tributarie che stabiliscono i caratteri essenziali dell'imposta, quali l'aliquota o i soggetti passivi. In questo caso, l'applicazione dell'analogia è esclusa per il contrasto con il principio costituzionale della riserva di legge, in virtù del

---

<sup>(23)</sup> Con ciò non si vuole sostenere, ovviamente, che le norme tributarie non possano essere correttamente interpretate; le regole ermeneutiche di base saranno però applicabili solo sul presupposto che la norma sia effettivamente volta alla definizione di questioni strutturali e non contingenti. In tale ultimo caso, il rischio è che l'attività interpretativa, pur correttamente orientata, vada ad impattare contro gli schemi generalmente usati per l'interpretazione logica, generando gravi afasie nella struttura e nella logicità del ragionamento.

<sup>(24)</sup> Va specificato che, sebbene nella pratica siano spesso accomunati il processo di interpretazione sistematica con quello di interpretazione analogica, tali procedimenti logici sono nettamente differenti. Nel primo, si tende alla interpretazione del dato normativo in coerenza con il sistema, restando entro l'ambito assiologico della norma, nel secondo caso, essendo rilevabile una lacuna normativa per il caso da risolvere, si opera un vero e proprio processo di analisi analogica tra più norme, solo parzialmente sovrapponibili, al fine di individuare elementi comuni di interpretazione.

quale nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (art. 23 Cost.). Infatti, stante l'intangibilità della sfera patrimoniale individuale, "il ricorso all'analogia, piuttosto che vietato, resta precluso in radice, per difetto del suo presupposto essenziale costituito dalla presenza di un vuoto normativo" (25).

In altre parole, la norma deve contenere una descrizione circostanziata della situazione di fatto che sostanzia il meccanismo impositivo, oltre che l'individuazione puntuale dei soggetti passivi e delle aliquote, e ciò non è estensibile per analogia ad altre fattispecie. Già da tempo la dottrina ha evidenziato, per le leggi d'imposta, la connessione del divieto dell'analogia con il principio della riserva di legge (26).

Opinioni contrastanti, viceversa, si registrano in merito all'applicazione analogica delle norme tributarie di favore, cioè di quelle norme che dispongono agevolazioni o esenzioni dall'imposizione a vantaggio della generalità dei contribuenti, o per specifici soggetti.

Al riguardo, larga parte della dottrina nega l'applicazione analogica alle norme di esenzione, attribuendo a quest'ultima natura eccezionale, secondo un'interpretazione restrittiva del divieto di cui all'art. 14 delle preleggi. Anche la giurisprudenza non è propensa ad ammettere l'applicazione analogica delle norme contenenti agevolazioni o esenzioni che, configurando una deroga sostanziale rispetto al principio generale posto dalla legge ordinaria, assumono carattere speciale e, pertanto, sono di stretta applicazione (27).

Contrariamente all'analogia, l'interpretazione estensiva che, invece, tende a comprendere nella portata concreta della norma tutti i casi da essa anche implicitamente considerati, quali risultanti non solo dalla lettera ma anche dalla *ratio* della disposizione, è stata sempre ritenuta ammissibile, sia con riguardo alle norme d'imposizione (28), sia alle disposizioni – queste sì di natura derogatoria e quindi eccezionale – che accordano benefici fiscali (29).

Infine, e nei limiti illustrati, deve ritenersi ammissibile l'interpretazione c.d. evolutiva, che si limita ad adeguare la formulazione normativa ai mutamenti economico-sociali o tecnici intervenuti nel tempo.

---

(25) *Ibidem*, p. 55; sul punto anche F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 112.

(26) P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 54.

(27) Cfr. Cass. sez. trib. sent. n. 10646 del 2005.

(28) Cfr. Cass. nn. 169 del 1975, 3031 del 1973.

(29) Cfr. Cass. nn. 1540 del 1969, 1302 del 1973, 8361 del 2002, e, più recentemente, Cass., SS.UU., n. 21493 del 2010.

### 6.7. Sequenza dei criteri interpretativi secondo la giurisprudenza.

I criteri ermeneutici finora esaminati, secondo la giurisprudenza, vanno ordinati e applicati in ordine strettamente gerarchico.

Da tempo, la Corte di cassazione ha precisato che nell'ipotesi in cui l'interpretazione letterale di una legge o di un regolamento sia sufficiente per individuarne, in modo chiaro ed univoco, il significato e la portata pre-cettiva, l'interprete non dovrebbe *“ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario costituito dalla ricerca dell'intento del legislatore, specie se, attraverso siffatto procedimento, possa pervenirsi al risultato di modificare la volontà della norma sì come inequivocabilmente espressa dal legislatore”* <sup>(30)</sup>.

Secondo questo indirizzo, dunque, quando il criterio letterale, posto al vertice della gerarchia tra criteri ermeneutici, risulti da solo sufficiente a comprendere il significato del testo normativo, non è ammissibile il ricorso ai successivi criteri di interpretazione. Peraltro, va tenuto conto che i criteri primari e sussidiari possono orientare l'interpretazione in due direzioni differenti o, più verosimilmente, sono singolarmente e separatamente inutili. Nel primo caso vale quanto osservato in merito alla gerarchia dei criteri ermeneutici, mentre nel secondo l'applicazione combinata dei due diversi criteri di interpretazione rappresenta un'ipotesi ammissibile solo qualora la lettera della norma risulti gravemente ambigua, e, al contempo, sia infruttuoso anche il ricorso al solo criterio ermeneutico sussidiario.

In tali circostanze, *“l'elemento letterale e l'intento del legislatore, insufficienti in quanto utilizzati singolarmente, acquistano un ruolo paritetico in seno al procedimento ermeneutico, sì che il secondo funge da criterio comprimario e funzionale ad ovviare all'equivocità del testo da interpretare, potendo, infine, assumere rilievo prevalente rispetto all'interpretazione letterale soltanto nel caso, eccezionale, in cui l'effetto giuridico risultante dalla formulazione della disposizione sia incompatibile con il sistema normativo, non essendo consentito all'interprete correggere la norma nel significato tecnico proprio delle espressioni che la compongono nell'ipotesi in cui ritenga che tale effetto sia solo inadatto rispetto alla finalità pratica cui la norma stessa è intesa”* <sup>(31)</sup>.

Naturalmente, l'impossibilità di una interpretazione letterale, logica, sistematica o funzionale, non può essere stabilita *a priori* e astrattamente, ma richiede di essere valutata caso per caso, in relazione alle circostanze e fattispecie concrete.

<sup>(30)</sup> Cfr. Cass. civ. 6 aprile 2001, n. 5128.

<sup>(31)</sup> Cfr. Cass. cit.; v. anche Cass. 3 dicembre 2010, n. 24630.

### 6.8. Obiettiva incertezza della norma tributaria.

Il tema dell'incertezza applicativa ed interpretativa della norma tributaria assume particolare rilevanza nel rapporto tra amministrazione e contribuente. L'ordinamento contempla, attraverso più disposizioni, una specifica esimente dall'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie, relativamente ai casi di obiettiva incertezza sulla portata applicativa delle disposizioni tributarie.

In dettaglio, tale esimente è prevista:

– dall'art. 8 del D.lgs. n. 546/1992, rubricato “*errore sulla norma tributaria*” ove si attribuisce alla Commissione tributaria la possibilità di dichiarare la non applicabilità delle sanzioni non penali, quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce <sup>(32)</sup>;

– dall'art. 6 del D.lgs. n. 472/1997, che esclude la punibilità nei casi in cui la violazione è provocata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento;

– dall'art. 10 della legge n. 212/2000, rubricato “*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*”, che afferma il principio della non punibilità del contribuente in buona fede, e prevede che comunque le sanzioni non possono essere irrogate se la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, o si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta, specificandosi che non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.

Tali enunciati di principio, per quanto importanti dal punto di vista delle categorie generali, sono a lungo rimasti senza concreta traduzione in regole puntuali. La Corte di cassazione è intervenuta più volte sul tema della concreta operatività della c.d. “*esimente per incertezza oggettiva della*

---

<sup>(32)</sup> Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che tale condizione si verifica quando la disciplina normativa contiene una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione. Tuttavia, l'onere di allegazione della ricorrenza di siffatti elementi di incertezza, laddove esistenti, grava sul contribuente, dovendosi escludere che il giudice tributario di merito possa decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente. In questi termini v. Cass., sent. 14 gennaio 2015, n. 440.

*norma*”, precisando quali condizioni debbono sussistere ai fini dell’esclusione delle sanzioni tributarie in presenza di manifesto contrasto tra norma, prassi amministrativa, giurisprudenza e dottrina <sup>(33)</sup>. Sono numerose le pronunce attraverso le quali la giurisprudenza è pervenuta ad enucleare ipotesi di “*incertezza normativa oggettiva tributaria*” <sup>(34)</sup>. In particolare, per situazione di incertezza s’intende quella che “*si crea nella normazione per effetto dell’azione di tutti i formanti del diritto*” caratterizzata dall’impossibilità – esistente in sé ed accertata dal giudice – di circoscrivere “*la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie*”.

Nello specifico, si possono indicare una serie di situazioni indice:

- difficoltà d’individuazione delle disposizioni normative, dovuta al difetto di esplicite previsioni di legge;
- mancanza o contraddittorietà di informazioni o prassi amministrative;
- mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti;
- contrasto tra prassi amministrativa e giurisprudenza;
- netto contrasto tra opinioni dottrinali;
- adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

<sup>(33)</sup> Cass., sent. n. 4685/2012.

<sup>(34)</sup> Cfr. Cass., n. 24670/07, n. 7765/08, n. 19638/09, “*Giova sul punto ricordare che questa Corte, nel solco di Cass. 28.11.2007 n. 24670, Cass. 21 marzo 2008, n. 7765 e Cass. 11.9.2009 n. 19638, ha affermato che per “incertezza normativa oggettiva tributaria” deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell’azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall’impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d’individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie. Si è pure aggiunto che l’essenza del fenomeno “incertezza normativa oggettiva” si può rilevare attraverso una serie di “fatti indice”, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, che sono stati esemplificati nel modo seguente: 1) difficoltà d’individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) mancanza di una prassi amministrativa o nell’adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) contrasto tra opinioni dottrinali; 10) adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente”, cfr. Cass. n. 4685/2012. Cass. civ. sez. VI-5, ord., 29 luglio 2014, n. 17250.*

### 6.9. Procedimento amministrativo di interpello: l'interpretazione del caso concreto.

Al di là delle regole sinora illustrate, se sorgono dubbi circa l'interpretazione e l'applicazione di una disposizione di legge, il contribuente ha diritto di rivolgersi all'amministrazione finanziaria per richiedere un parere preventivo, attraverso il c.d. interpello tributario <sup>(35)</sup>.

Trattasi di un fondamentale istituto regolato, in via generale, dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, contenente la previsione di puntuali conseguenze giuridiche alla domanda di parere, da parte del cittadino, volta a creare una piena certezza del rapporto giuridico tributario.

In particolare, l'interpello rappresenta un procedimento ad istanza di parte, attraverso cui il contribuente propone una propria interpretazione di una specifica norma tributaria, di incerta applicazione, in merito alla quale si vuole acquisire un parere tecnico giuridico dell'amministrazione pubblica <sup>(36)</sup>.

---

<sup>(35)</sup> Cfr. art. 11, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui “*Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2*”. L'interpello si pone quale meccanismo interpretativo rispetto ad un comportamento comunque lecito per il sistema tributario, come accade nel caso di interpello c.d. antielusivo, in cui lo scopo del contribuente è ottenere la disapplicazione delle disposizioni normative di contenuto, appunto, antielusivo. Il contribuente, in sostanza, interpella l'amministrazione finanziaria per chiedere la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo, altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione che non si sia verificata elusione, anche ai fini del successivo accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

<sup>(36)</sup> L'istanza può essere presentata anche da altre amministrazioni dello Stato e dagli enti pubblici a rilevanza nazionale, ad ulteriore conferma della natura deflattiva di tale istituto.

In dottrina, per maggiori approfondimenti: A. L. CAZZATO, *Il nuovo volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in *Il fisco*, n. 17/2016, p. 1620; A. MASTROMATEO e B. SANTACROCE, *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, in *Il fisco*, n. 19/2016, p. 1811; ID., *Gli interpelli: modalità di presentazione, legittimazione e contenuto delle istanze*, in *Il fisco*, n. 23/2016, p. 2226; ID., *Istruttoria degli interpelli tra regolizzazione dell'istanza e documentazione integrativa*, in *Il fisco*, n. 24/2016, p. 2329.

Più risalenti ma in ogni caso fondamentali gli studi di G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1408; M. MICCINESI, *L'interpello*, in G. MARONGIU, a cura di, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004; M. VERSIGLIONI, *Interpello (diritto di)*,

Se l'ufficio interpellato non provvede all'adozione e alla comunicazione di un provvedimento interpretativo espresso, il cittadino è legittimato a porre in essere tutti i comportamenti e gli atti conseguenti sulla base della sua interpretazione, senza che lo Stato possa adottare nei suoi confronti provvedimenti negativi. Lo stesso accade se l'amministrazione pubblica, in adesione all'interpello, adotta una risoluzione confermativa dell'interpretazione proposta dalla parte.

L'ordinamento giuridico contempla numerose fattispecie di interpello<sup>(37)</sup>:

a) “*ordinario puro*”, in forza del quale il contribuente, con riguardo ad un caso concreto e personale, è ammesso a chiedere un parere sull'applicazione di norme tributarie di portata incerta o chiarimenti sulla corretta qualificazione di una data fattispecie;

b) “*ordinario qualificatorio*”, applicabile in tutti i casi in cui l'obiettiva incertezza non si riferisce alla norma tributaria ma alla qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente;

c) “*probatorio*”, in forza del quale il contribuente può chiedere un parere sulle condizioni necessarie al fine di accedere a specifici regimi fiscali, o in ordine alla idoneità degli elementi di prova richiesti dalla legge in tal senso;

d) “*anti-abuso*”, che consente di ottenere un parere relativo ad una operazione della quale si sospetta l'elusività e che, dunque, potrebbe integrare una fattispecie di abuso del diritto<sup>(38)</sup>;

e) “*disapplicativo*” o “*antielusivo*”, al quale ricorre il contribuente per ottenere la disapplicazione di norme che, per finalità antielusive, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta, “*fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità*

in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, 2006, p. 3177; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 119; M.T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in A. FANTOZZI, A. FEDELE, a cura di, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 633; M. VERSIGLIONI, *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006, p. 91; L. TOSI, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3119; G. FRANSONI, *Integrazione e armonizzazione della disciplina degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 757 ss.

<sup>(37)</sup> In tema di interpello, si veda la Circolare 21/E del 3 giugno 2015 dell'Agenzia delle Entrate. Secondo lo schema predisposto dall'amministrazione, è possibile formulare una richiesta di interpello probatorio in relazione a partecipazioni acquisite per il recupero di crediti bancari (113 Tuir), per le istanze presentate dalle società “non operative” (art. 30 della legge 724 del 1994) ed al fine di definire la spettanza o meno dell'ACE (art. 1, comma 8, d.l. 201 del 2011).

<sup>(38)</sup> Cfr. art. 10 bis, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente.

per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" <sup>(39)</sup>;

f) "per i nuovi investimenti", che consente agli investitori, italiani o stranieri, di chiedere un parere circa il trattamento tributario applicabile a importanti investimenti effettuati nel territorio dello Stato <sup>(40)</sup>;

g) "abbreviato", riservato al contribuente che aderisce al regime dell'adempimento collaborativo <sup>(41)</sup>, per il quale è prevista una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali <sup>(42)</sup>.

Qualche ulteriore notazione va riservata al procedimento amministrativo che segue alla proposizione dell'interpello, in una delle forme illustrate.

In linea generale, trattasi di un procedimento tipizzato, a cui si applica sempre la disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente e, per quanto dallo stesso non previsto, la legge generale n. 241/1990.

In particolare, a seguito della presentazione dell'istanza, ove la documentazione esibita sia insufficiente, l'ufficio può invitare il contribuente ad integrarla, se ciò è necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della completezza della risposta. La richiesta dei documenti interrompe il termine assegnato per la risposta, che inizia a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello.

La conclusione del procedimento può avvenire con l'adozione di un atto espresso di accoglimento della soluzione del contribuente, comunicato

<sup>(39)</sup> Cfr. art. 11, comma 2, Statuto.

<sup>(40)</sup> Si veda l'art. 2 del D.lgs. n. 147/2015, c.d. "Decreto internazionalizzazione", recentemente modificato dal d.l. 23 ottobre 2019, n. 119, che ha previsto la riduzione da trenta a venti milioni dell'ammontare degli investimenti per il quale è possibile presentare istanza di interpello.

<sup>(41)</sup> Trattasi di un istituto di recente previsione, disciplinato dal D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, Titolo III, *Regime dell'adempimento collaborativo*, artt. 3 ss.

<sup>(42)</sup> La disciplina del relativo procedimento è contenuta nell'art. 6 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128; in particolare, entro quindici giorni dal ricevimento, l'agenzia delle entrate verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'agenzia delle entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita.

all'istante entro un termine perentorio, oppure in forma tacita, o, in ultimo, con l'adozione di un provvedimento espresso negativo.

a) Partendo dalla prima ipotesi, la disciplina richiede che il provvedimento sia comunicato al contribuente, anche telematicamente, nel termine di novanta o centoventi giorni a seconda del tipo di interpello<sup>(43)</sup>. La decisione con cui l'amministrazione conclude il procedimento di interpello, da rendersi in forma scritta, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente. In altri termini, essa vincola la stessa autorità amministrativa e ogni organo della pubblica amministrazione, beninteso in relazione alla questione specifica. Per espressa previsione di legge, tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto del relativo procedimento di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione, con valenza esclusivamente per le eventuali condotte future dell'istante.

Di conseguenza, gli atti amministrativi adottati dall'ufficio, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, sono radicalmente nulli se difformi dalla risposta dell'ufficio, sia se questa è stata resa in forma espressa sia se, come vedremo, essa è tacita.

Ferma in ogni caso la comunicazione della risposta ai singoli istanti, il legislatore ha previsto che l'amministrazione deve provvedere alla pubblicazione in forma di circolare o di risoluzione nei seguenti casi:

- se un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro;
- se il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali;
- se sono segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito.

b) Altro è il caso in cui l'amministrazione non dà alcuna risposta, e il procedimento si conclude attraverso un silenzio significativo. Il diritto positivo ha disciplinato tale ipotesi, stabilendo che il silenzio dell'ufficio equivale a condivisione della soluzione proposta, nel senso che produce come effetto l'accoglimento dell'interpretazione offerta dal contribuente (c.d. silenzio

---

<sup>(43)</sup> Cfr. art. 11, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente: *“L'amministrazione risponde alle istanze di cui alla lett. a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lett. b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni”*.

assenso). L'efficacia vincolante, anche in tal caso, è limitata all'oggetto dell'interpello e al contribuente che ha presentato l'istanza <sup>(44)</sup>.

c) Infine, può darsi il caso che l'amministrazione concluda il procedimento con un provvedimento espresso, ma recante una diversa interpretazione rispetto a quella prospettata da parte del contribuente. In tal caso, la tesi fornita dall'agenzia non vincola l'istante, che può decidere di non uniformarsi quando è comunque in condizione di provare che il proprio comportamento è conforme alla norma tributaria. Al contrario, è indubbio che il comportamento dell'ufficio generi una base affidante: per tale ragione è la stessa legge ad obbligare l'ufficio a dare opportuna pubblicità ai risultati degli interpelli ritenuti particolarmente rilevanti <sup>(45)</sup>. Va ancora precisato che la presentazione dell'interpello non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza; allo stesso modo, non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

---

<sup>(44)</sup> Tale limitazione soggettiva sembra, tuttavia, porsi in contrasto con la previsione di cui all'art. 3, comma 5, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, che esclude la sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza “*qualora l'amministrazione finanziaria abbia fornito la soluzione interpretativa di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente*”, attribuendo pertanto rilevanza ad eventuali precedenti dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>(45)</sup> Cfr. art. 11, ult. comma, Statuto dei diritti del contribuente: “*L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito*”.



## PARTE SECONDA

# PRINCIPI EUROPEI E ITALIANI DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

## CAPITOLO 1

### PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1.1. Riserva di legge in materia tributaria. – 1.2. Perimetro della riserva di legge. – 1.3. Riserva di legge e autonomia tributaria degli enti locali. Federalismo fiscale e Costituzione. – 1.4. Concorso alle spese pubbliche tra solidarietà, dovere del singolo e compiti della Repubblica. – 1.5. Principio della capacità contributiva: universalità, effettività e attualità quali limiti costituzionali all'imposizione tributaria. – 1.6. Principio di progressività.

#### 1.1. Riserva di legge in materia tributaria.

In materia fiscale il principio di legalità costituisce la fondamentale garanzia del cittadino, quando questi viene in relazione e interagisce con la funzione amministrativa dei tributi. Trattasi di una vera e propria garanzia democratica, storicamente formatasi affinché fossero sempre consultate le “...*assemblee legiferanti, nella quale ha sede quella che suole chiamarsi sovranità popolare*” <sup>(1)</sup>.

I precedenti che hanno condotto alla previsione di una riserva di legge in materia sono molteplici. Già otto secoli fa nella *Magna Charta Libertatum* si era espressamente sancita l'impossibilità di istituire nuove tasse o aiuti senza che vi fosse un preventivo accordo. Lo stesso principio lo si ritrova affermato nel *Bill of Rights* (1689) <sup>(2)</sup> e, in seguito, nell'art. 30 dello Statuto Albertino

<sup>(1)</sup> G. GAFFURI, *Diritto Tributario*, Padova, 2016, p. 17.

<sup>(2)</sup> Cfr. sul punto C.H. MCILWAIN, *The american revolution – a constitutional interpretation*, [trad. it.] Bologna, 1964, p. 131 e ss.

(1848), secondo il quale “*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalla Camera e sanzionato dal re*” <sup>(3)</sup>.

Nell'attuale quadro costituzionale, benché nell'art. 23 non sia esplicitata l'esigenza garantistica che deve connotare sia la fase di istituzione sia quella di attuazione del tributo <sup>(4)</sup>, il richiamo alla legge è comunque la più alta manifestazione dello Stato di diritto che, contrapposto allo Stato assoluto, assoggetta l'amministrazione pubblica al diritto oggettivo.

Si tratta di un fondamentale punto di equilibrio del sistema e non di una mera statuizione di principio <sup>(5)</sup>. La diretta correlazione con la sovranità popolare è garanzia del rispetto della volontà dei cittadini di contribuire alle spese pubbliche e, perciò, ad essere incisi dal tributo in virtù di quello che è stato definito principio di “auto-imposizione” o di “auto-tassazione”. Questo si atteggia in modo diverso nei paesi anglosassoni e nei paesi di tradizione continentale, e rappresenta l'espressione di un “*patto di convivenza*”. Un consenso che la dottrina statualista di matrice tedesca considera immanente ai poteri dello Stato, e che, al contrario, l'utilitarismo inglese di matrice hobbesiana considera comunque subordinata ai diritti del singolo, e che assurge nel processo legislativo a primaria garanzia di una corretta imposizione.

In sostanza, lo Stato non possiede il potere di istituire *sic et simpliciter* nuovi tributi, o di aumentare arbitrariamente l'area dei soggetti incisi: i soli legittimati a farlo sono i cittadini stessi, per il tramite dei loro rappresentanti, che provvedono attraverso un procedimento legislativo strutturato. In quest'ottica, la riserva di legge rappresenta una garanzia del controllo democratico connessa alla composizione parlamentare ed all'*iter* di approvazione delle leggi, traducendosi in un limite alla potestà di applicare imposte, astretta dalla previsione dell'art. 23 secondo cui “*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”.

## 1.2. Perimetro della riserva di legge.

Lo strumento della riserva di legge rappresenta una garanzia di sovranità popolare in certe materie, realizzata attraverso l'affidamento al Parlamento della rispettiva competenza.

<sup>(3)</sup> Cfr. relazione tra gli artt. 10 e 25 dello Statuto.

<sup>(4)</sup> A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Roma, 2004, p. 46.

<sup>(5)</sup> Cfr. sul punto G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p. 28 e ss.

La riserva è disciplinata dalla Costituzione in modo diverso.

Per alcuni casi, allorché si tratta di mettere mano all'assetto ed ai principi costituzionali, è prevista una riserva di legge costituzionale, nel senso che spetta esclusivamente al legislatore costituzionale regolare i relativi ambiti <sup>(6)</sup>.

Fuori da questa ipotesi particolare, vi sono tre specie di riserve a favore della legge ordinaria, rispettivamente assoluta, relativa e rinforzata.

La riserva è del primo tipo quando una materia viene affidata dalla Costituzione esclusivamente alla legge, il che si verifica a proposito dei diritti fondamentali della persona, come la libertà personale e di domicilio (artt. 13 e 14 Cost.). La riserva di legge è invece relativa quando la Costituzione affida al legislatore la disciplina fondamentale della materia, che a sua volta può essere anche integrata e attuata dalle fonti secondarie, con un margine in ogni caso limitato di intervento, che non può avere carattere innovativo. La riserva di legge, infine, è rinforzata quando la Costituzione limita persino la stessa discrezionalità del legislatore, indicando direttamente alcuni contenuti di una eventuale legge.

Come si è visto, in materia tributaria, l'art. 23 Cost. rimette con formula ampia alla legge la previsione delle prestazioni imposte, con ciò inibendosi la possibilità di introdurre imposizioni in via non legislativa (divieto dell'ablazione amministrativa). Secondo l'interpretazione consolidata, quella prevista dall'art. 23 è una riserva relativa che affida alla legge la disciplina fondamentale del sistema tributario e delle prestazioni imposte, l'istituzione di tributi, la scelta della base dei contribuenti, i procedimenti amministrativi riguardanti l'accertamento dell'obbligazione pubblica, ecc.

È invece lasciata ad atti normativi secondari la regolamentazione attuativa e di dettaglio <sup>(7)</sup>, nell'ambito dei principi fissati dalla legge ordinaria o da atti aventi forza di legge.

Ora, qualificare la riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. come relativa, equivale ad ammettere che una parte del fenomeno impositivo è devoluta a strumenti che non hanno la loro genesi nelle assemblee legislative. D'altra parte, l'espressione "*in base alla legge*" è rivelatrice di una riserva *sui generis*

<sup>(6)</sup> Si veda art. 138 Cost.

<sup>(7)</sup> Nella riserva di legge di tipo assoluto l'intera materia è devoluta alla legge, senza possibilità di integrazione alcuna da parte del governo o di fonti inferiori. È il caso dell'art. 13, comma 2, Cost. "*Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'Autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge*".

e, per certi aspetti, più attenuata, dal momento che non viene espressamente previsto che la legge debba regolare ogni aspetto dell'imposizione<sup>(8)</sup>.

Il limite invalicabile dell'art. 23 Cost. è però chiaro: perché sia costituzionalmente giusta la prestazione presuppone una base legislativa, con cui le fonti secondarie devono essere “*coerenti e coordinate*”<sup>(9)</sup>. Pertanto, uno dei problemi più delicati dell'intera disciplina tributaria, è il rapporto tra ambito del dominio della fonte primaria, vale a dire che deve essere necessariamente disposto dalla legge, e ciò che, invece, può essere delegato, sempre entro la cornice della riserva.

A seconda di come si intendono i limiti della potestà impositiva, se ne hanno vere e proprie permutazioni del potere tributario tra enti diversi, con conseguenze politiche di forte impatto.

Nello specifico, si tende a interpretare la riserva in modo più rigido con riferimento alla disciplina tributaria sostanziale, ovvero alle norme istitutive dell'imposta, e più flessibile per gli altri aspetti. Ne consegue un diverso riparto di competenza tra fonti primarie e secondarie, e quindi tra la riserva di legge e possibili integrazioni con fonti normative secondarie.

Per quanto concerne le norme di carattere sostanziale, è necessario che esse individuino:

- il presupposto oggettivo impositivo, e, in altre parole, l'evento al verificarsi del quale è da ricollegare l'imposta (es. la percezione di un reddito);
- i soggetti incisi dal tributo o destinatari di specifici obblighi patrimoniali. Si tratta di coloro cui il presupposto impositivo è direttamente riferibile (che dunque manifestano la capacità contributiva) o che sono soggetti a specifiche prestazioni di natura patrimoniale dovute alla loro posizione (ad es. il sostituto d'imposta).
- la base imponibile, in modo da prevedere “*le regole di misurazione della capacità contributiva*”<sup>(10)</sup>;
- l'aliquota massima, mentre l'aliquota minima può essere definita anche da una norma di rango inferiore.

Secondo un certo orientamento, diverso sarebbe il discorso riguardo alle norme di natura procedimentale, per le quali vi sarebbe un più attenuato vincolo con la riserva di legge dell'art. 23 Cost.

<sup>(8)</sup> Si v. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 39, secondo il quale “*La norma costituzionale richiede che la prestazione sia imposta “in base alla legge” e non esclusivamente ad opera della legge*”.

<sup>(9)</sup> P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., p. 72.

<sup>(10)</sup> G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 44.

Questo è in parte non vero perché, a prescindere dalla riserva tributaria, l'organizzazione e l'attività dei pubblici uffici formano anch'essi oggetto di una riserva di legge ai sensi dell'art. 97 Cost., in base a cui “*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*” (comma 2). Inoltre, la stessa Costituzione prevede espressamente che “*Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari*” (comma 3). Peraltro, potrebbe accadere che norme “procedurali o procedimentali” abbiano l'effetto di modificare la qualificazione della base imponibile, o le regole alla base dell'accertamento, alterando in tal modo la determinazione dell'imponibile stesso (o subordinando la sua determinazione a oneri strumentali particolarmente gravosi), il che a maggior ragione impone che la disciplina sia dettata nel pieno rispetto della riserva a favore della legge<sup>(11)</sup>.

Sarebbe allora più corretto affermare che il contenuto “essenziale” delle prestazioni imposte deve essere sempre fissato dallo strumento normativo, mentre quello accidentale può eventualmente essere determinato, nella fase applicativa, attraverso fonti di rango secondario. Unica relativa eccezione, su cui si ritornerà, riguarda la previsione dell'art. 119, comma 2, Cost., secondo cui anche gli enti minori, non dotati di potestà legislativa, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri. Anche in tal caso, la legge deve però definire “*(...) i criteri direttivi, i limiti e i controlli idonei a contenere la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere che gli viene attribuito affinché tale potere non si trasformi mai in arbitrio*”<sup>(12)</sup>.

Va in ultimo precisato, ancora sulla portata “relativa” della riserva, che per legge si intende sia la legge ordinaria, sia gli atti normativi aventi forza di legge, quali i decreti legge e i decreti legislativi.

È tuttavia noto che per gli atti legislativi del governo è sempre necessario il ricorso alla legge formale, in via preventiva (decreti legislativi) o successiva (decreti legge). Infatti, questi ultimi vanno presentati alle Camere per la conversione entro i sessanta giorni successivi, pena la decadenza *ex tunc* dei loro effetti. Quanto ai decreti legislativi, compete al Parlamento il potere

---

<sup>(11)</sup> Si pensi, ad esempio, alla disposizione contenuta nell'art. 32 del dpr n. 600/73, che autorizza l'ufficio ad effettuare verifiche bancarie direttamente sui conti del contribuente, stabilendo l'inversione dell'onere probatorio a carico di quest'ultimo. Una norma siffatta, che a fini accertativi concede all'amministrazione una presunzione legale (*iuris tantum*) e, dunque, altera in modo sostanziale le regole per la determinazione dell'imponibile, non può essere integrata da norme secondarie, dovendo trovare la sua fonte nella legge ordinaria.

<sup>(12)</sup> G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 43.

di delegare il governo all'esercizio del potere legislativo, entro i principi ed i criteri direttivi appositamente fissati dalla legge delega. Dunque, se, da un lato, il governo può adottare atti aventi forza di legge, dall'altro, la tenuta di questi è in ogni caso subordinata al rispetto dei meccanismi democratici <sup>(13)</sup>.

Asimmetrie, peraltro, sono sempre possibili.

In riferimento allo strumento del decreto legislativo, infatti, non è sempre agevole stabilire i limiti della delega, specialmente in una materia, quale quella tributaria, che conosce ampie zone di confine con altri rami del diritto. Per quanto riguarda il decreto legge, l'ordinamento giuridico ha ritenuto necessario porre dei limiti all'attività del governo, prevedendo all'art. 4 dello Statuto del contribuente che *“non si può disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti”*. Trattasi di un principio che, seppur stabilito per legge ordinaria e, dunque, in astratto derogabile da un'altra legge ordinaria, ha valore di canone generale e di indirizzo. Infatti, le leggi tributarie, di regola, non devono avere natura contingente, e devono tendere alla definizione di un sistema impositivo efficiente. Tale esigenza deve essere attentamente ponderata dal legislatore, che non può variare l'intensità dei precetti tributari a seconda delle necessità di cassa, ovvero dei bisogni della spesa. In tal senso, in coerenza alla riserva dell'art. 23 Cost., le norme dello Statuto del contribuente possono *“[...] essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”* <sup>(14)</sup>.

### 1.3. Riserva di legge e autonomia tributaria degli enti locali. Federalismo fiscale e Costituzione.

Il sistema amministrativo italiano è articolato in tre livelli fondamentali, centrale, regionale e locale. L'art. 5 Cost. dispone che *“Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del*

<sup>(13)</sup> La Corte costituzionale ha più volte ricordato che *“il punto di equilibrio, proprio perché dinamico e non prefissato in anticipo, deve essere valutato – dal legislatore nella statuzione delle norme e dal giudice delle leggi in sede di controllo – secondo criteri di proporzionalità e di ragionevolezza, tali da non consentire un sacrificio del loro nucleo essenziale”*, cfr. sent. n. 85/2013.

<sup>(14)</sup> Così art. 1 della l. n. 212/2000.

*decentramento*". Il principio si completa e attua attraverso le previsioni del titolo V, rubricato "*Le Regioni, le Province e i Comuni*", modificato dalla legge costituzionale n. 3/2001.

Prima della riforma del 2001, solo le regioni erano oggetto di una disciplina puntuale da parte della Costituzione, mentre province e comuni erano enti autonomi "*nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica, che ne determinano le funzioni*" <sup>(15)</sup>. In seguito alla citata legge costituzionale n. 3, si è avuta una svolta nell'ambito della stessa disciplina degli enti locali, in esito ad un processo di trasformazione dello Stato in senso federale, preceduto da un complesso di riforme a metà degli anni '90 <sup>(16)</sup>, la cui architettura è stata rimodellata dall'art. 114 Cost. con il superamento dell'originario assetto "centralistico" del '48. La nuova disciplina, infatti, ridefinisce in senso ausiliario il ruolo degli enti territoriali, in un radicale cambiamento dei rapporti amministrativi tra Stato, Regioni, Province, Città Metropolitane e Comuni, regolato attraverso i principi di sussidiarietà, adeguatezza e differenziazione <sup>(17)</sup>.

Ora, nell'ambito del sistema amministrativo, anche apparato e funzione pubblica dei tributi risultano sottoposti ai medesimi principi. Inoltre, coerentemente all'impostazione sussidiaria della Repubblica, l'art. 119, comma 1, Cost., ha esteso ai Comuni, alle Province e alle Città metropolitane l'autonomia finanziaria e di spesa, in origine limitata alle Regioni <sup>(18)</sup>.

Al riguardo, la dottrina ha osservato che "[...] *per consentire l'adattamento del prelievo fiscale alle singole comunità, di cui quegli enti sono l'emana- zione, la legge istitutiva del tributo riconosce loro, di norma, un potere di autonomia compatibilmente con la riserva stabilita nell'art. 23*" <sup>(19)</sup>. Affinché

<sup>(15)</sup> Si tratta del previgente art. 128, nella sua originaria formulazione, abrogato con l'art. 9, comma 2, della legge costituzionale n. 3 del 2001. Il testo dell'articolo abrogato era il seguente: "*Art. 128 Le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica, che ne determinano le funzioni*".

<sup>(16)</sup> Si tratta delle riforme varate a seguito delle leggi delega c.d. Bassanini (15 marzo 1997, n. 59; 15 maggio 1997, n. 127; 16 giugno 1998, n. 191; 8 marzo 1999, n. 275).

<sup>(17)</sup> L'art. 114 Cost. dispone: "*La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione*"; il testo originario era: "*Art. 114 La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni*".

<sup>(18)</sup> Nella versione originaria, l'art. 119, comma 1, Cost., così recitava: "*Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni*".

<sup>(19)</sup> G. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit., p. 21.

sia assicurata questa compatibilità, occorre che sia la legge primaria a stabilire gli elementi fondamentali del tributo, lasciando all'ente locale la discrezionalità di configurare la disciplina del prelievo, nell'esercizio della sua autonomia.

In altri termini, la programmazione degli obiettivi di sviluppo ad opera degli enti territoriali va abbinata alla loro potestà di gestire i flussi finanziari, sia sul versante della spesa che su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati politici, sociali ed amministrativi <sup>(20)</sup>. Così riformata, in senso strumentale all'autogoverno finanziario di entrata e di spesa, la funzione pubblica tributaria assume rinnovata valenza per le comunità locali <sup>(21)</sup>.

Una simile interpretazione del quadro costituzionale trova una compiuta definizione nel nuovo art. 119, comma 2, Cost., secondo cui *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*.

Fatte salve le limitazioni tipiche della riserva di legge e del principio di capacità contributiva <sup>(22)</sup>, le regioni e gli enti locali dispongono del potere di *“stabilire e applicare”* i tributi locali e sono titolari di una fondamentale competenza, da esercitarsi in armonia con la Costituzione ed entro i principi di coordinamento del sistema tributario. Sul tema si ritornerà più in dettaglio quando verrà affrontato l'esame delle ablazioni legali e para-amministrative.

La costituzionalizzazione dell'autonomia finanziaria locale nel testo novellato dell'art. 119 eleva l'interesse tributario della comunità locale a valore fondante dell'ordinamento repubblicano, inteso quale diretta espressione del diritto all'auto-determinazione finanziaria proprio delle collettività <sup>(23)</sup>. In tal modo, l'autonomia decisionale in ambito tributario assurge ad elemento discriminante di un assetto effettivamente federalista, e permette di espandere la relativa funzione pubblica, nel quadro della legge, passando da un unico centro regolatore statale a differenti enti regionali e locali <sup>(24)</sup>.

L'autonomia finanziaria degli enti territoriali diventa così funzione del corretto e responsabile governo dei tributi.

<sup>(20)</sup> A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1532 e ss.

<sup>(21)</sup> A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 126.

<sup>(22)</sup> Commi 1 e 2 dell'art. 53 Cost.

<sup>(23)</sup> P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 404 e ss.

<sup>(24)</sup> P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 918 e ss.

In base all'art. 119, comma 3, Cost., agli enti locali sono anche riconosciute “*compartecipazioni al gettito di tributi erariali*” direttamente riferibili al territorio da essi amministrato; in tal modo, il gettito prelevato *in loco* rimarrà anche in ambito locale. Al contempo, spetta alla legge dello Stato istituire un fondo perequativo senza vincoli di destinazione “*per i territori con minore capacità fiscale per abitante*”. Si tratta di uno strumento diretto a superare gli squilibri fra le entrate tributarie degli enti, al fine di consentire un'uniforme erogazione di servizi sul territorio nazionale, secondo il principio di uguaglianza dell'art. 3 Cost. In questo quadro, spetta allo Stato altresì destinare risorse aggiuntive in favore di determinati comuni, province, città metropolitane e regioni, ed effettuare interventi speciali sotto forma di “*finanza straordinaria*”. In definitiva, finanza ordinaria, fondo perequativo e finanza straordinaria rappresentano le tre risorse di cui dispongono gli enti locali, a supporto ed integrazione della corrispondente autonomia attribuita dalla Costituzione <sup>(25)</sup>.

#### **1.4. Concorso alle spese pubbliche tra solidarietà, dovere del singolo e compiti della Repubblica.**

In base all'art. 53, comma 1, Cost. “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese dello Stato in ragione della propria capacità contributiva*”. Il concorso alle spese pubbliche forma oggetto di un fondamentale dovere di solidarietà sociale che, secondo l'interpretazione ormai prevalente, deve essere posto in correlazione con il “*principio di solidarietà politica, economica e sociale*” di cui all'art. 2 Cost.

In questo quadro, si bilanciano da fronti diversi, e talora opposti, due interessi diversi, quello del cittadino ad una giusta imposizione, e quello dello Stato al prelievo fiscale <sup>(26)</sup>. In sostanza, il singolo, in quanto membro di una comunità, è tenuto a concorrere alle spese necessarie al suo funzionamento. Lo Stato, a sua volta, ha necessità di procurarsi i mezzi per poter esercitare le sue funzioni, tese a garantire la soddisfazione dei bisogni individuali e collettivi affidati alla sua cura. L'interesse fiscale, pertanto,

<sup>(25)</sup> Cfr. sent. 129/2016, Corte cost. a proposito della quantificazione dei fondi ripartiti tra gli enti.

<sup>(26)</sup> L'interesse fiscale, che si sostanzia nella riscossione dei tributi, è essenziale per la comunità al fine di rendere possibile il regolare funzionamento dei servizi statali; si vedano Corte cost. 63/45; 69/157; 70/13.

non riflette un mero vantaggio dell'ufficio finanziario, ma va inteso come interesse generale e attuale della collettività stessa all'erogazione dei servizi necessari, che formano oggetto delle competenze istituzionali <sup>(27)</sup>. Tuttavia, la sfera patrimoniale del contribuente non può essere sacrificata oltre i limiti legali stabiliti dalla Carta costituzionale, né il cittadino, in base ai principi di eguaglianza e ragionevolezza, può essere sottoposto ad imposizione in misura maggiore di quanto effettivamente egli sia in grado di corrispondere.

Il dovere contributivo origina dal *patto sociale* che vincola tutti gli appartenenti alla comunità statale <sup>(28)</sup>: in forza di esso sono stabilite le regole affinché le attività umane, orientate secondo criteri volti alla solidarietà sociale e alla giusta imposizione, consentano a ciascuno di garantire la sua attitudine a contribuire alle spese pubbliche <sup>(29)</sup>. È stato osservato che, nonostante l'analogia con figure affini (quali la capacità giuridica o di agire), quella contributiva non è una capacità giuridica tipica dell'individuo, ma si sostanzia in una condizione di fatto, rivelata "(...) *da circostanze, azioni o eventi significativi, (che) anche per tale loro attitudine sintomatica il legislatore può assumere come presupposti all'imposizione*" <sup>(30)</sup>.

In definitiva, tra il contribuente e il suo dovere di contribuire si colloca l'attività del legislatore, che fa assurgere a fenomeni degni d'imposta "*le manifestazioni di ricchezza, ovvero (...) qualunque elemento della realtà sociale che abbia consistenza e spessore economico*" <sup>(31)</sup>.

<sup>(27)</sup> In altre parole, appare chiaro che sussistono due interessi rilevanti: l'uno, del singolo, di non subire un prelievo fiscale superiore alla propria capacità contributiva; l'altro, della pubblica amministrazione, di garantirsi le entrate per l'adempimento delle funzioni ad essa spettanti.

<sup>(28)</sup> Con riferimento alla portata dell'art. 53 Cost. ed al suo rapporto col principio di solidarietà espresso dall'art. 2 Cost., si sono registrate due posizioni della dottrina: quella di chi ha ritenuto che l'art. 53 è privo di un contenuto autonomo restando completamente assorbito dall'art. 2, e quella di chi, per converso, ha sostenuto la netta separazione tra le due norme, nel senso che l'art. 53 fa riferimento alle possibilità economiche per far fronte al prelievo fiscale, mentre l'art. 2 dispone che il prelievo fiscale debba avvenire secondo criteri equi e coerenti, in forza di un generale principio di solidarietà sociale e di ragionevolezza che governa l'ordinamento giuridico. In certa misura, l'art. 53 si pone come limite alla discrezionalità del legislatore al fine di evitare forme impositive vessatorie ogni qualvolta lo Stato, trovandosi in stato di bisogno, potrebbe essere indotto a trasferire le sue difficoltà sui contribuenti; per una ricostruzione storica del principio di capacità contributiva G. FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014.

<sup>(29)</sup> Cfr. F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit.

<sup>(30)</sup> G. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit., p. 27.

<sup>(31)</sup> *Ibidem*.

Giova rammentare che il concorso alle spese ha carattere imperativo, e la causa della coazione risiede anzitutto nel fatto che è la legge ad imporlo. D'altra parte, tale principio rappresenta un limite alla potestà normativa dello Stato che, nel tradurre fenomeni umani in presupposti d'imposta attraverso la loro qualificazione formale (legge), non può contraddire quegli enunciati della Costituzione che esprimono l'ineludibile necessità di correlare la capacità di contribuire ad una forza economica adeguata.

In questa prospettiva, il principio di capacità contributiva si identifica in manifestazioni di forza economica, assumendo significati di volta in volta diversi e assurdo, pertanto, a fonte sia di diritti sia di doveri. È fonte di diritti a favore del contribuente, dal momento che l'imposizione tributaria non può essere superiore alla capacità contributiva che egli esprime e, soprattutto, che è in grado di sostenere. È fonte di doveri, nel senso che la contribuzione grava su tutti coloro che sono parte di una data comunità, senza potersi opporre da nessuno vizi del consenso o limitazioni di sorta, in relazione alla effettiva capacità del soggetto di partecipare concretamente alle spese pubbliche. Perciò, data la strumentalità al soddisfacimento di esigenze non individuali ma prettamente generali e sociali, il dovere di contribuire è considerato "*adempimento di un dovere inderogabile*" <sup>(32)</sup>.

Proprio nella correlazione con la progressività di cui all'art. 53, comma 2, Cost., si avverte l'esigenza di riconoscere, in una fase storica caratterizzata da una grave crisi economica, il sorgere di un principio di sostenibilità tributaria, quale limite giuridico all'imposizione costituzionalmente equa, nell'ottica di garantire la ragionevolezza dei fatti impositivi e, così, assicurare la tenuta complessiva del sistema.

In definitiva, dal punto di vista del cittadino, la capacità contributiva è "*criterio di salvaguardia dei loro diritti ma, al contempo, fondamento del loro dovere contributivo*" <sup>(33)</sup> con una valenza, allo stesso tempo, sistematica e sistemica <sup>(34)</sup>. In proposito va ricordato che anche le norme tributarie possono essere vulnerabili al rischio di censure di irragionevolezza, laddove il

<sup>(32)</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit. p. 24. Cfr. sul punto anche F. BATISTONI FERRARA, *Capacità Contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1999, p. 345 e ss., L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, *passim*; I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.

<sup>(33)</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 21.

<sup>(34)</sup> Per una storia del principio di capacità contributiva si veda da ultimo G. FALSITTA, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, cit., in particolare capitoli 1 e 2.

legislatore sottopone ad imposizione atti e comportamenti che, al momento del loro manifestarsi, non presentano attitudine alla contribuzione <sup>(35)</sup>.

Sotto un profilo strutturale, il principio della capacità contributiva opera essenzialmente su due piani.

A livello orizzontale, cioè nel rapporto tra contribuenti, garantisce che situazioni uguali siano trattate allo stesso modo, e situazioni differenti in modo differente. Posta la definizione di “capacità” come condizione di fatto, il principio assurge a parametro della reale attitudine del singolo contribuente <sup>(36)</sup>. Sul piano verticale <sup>(37)</sup>, nei rapporti cittadino-Stato o libertà-autorità, esso diviene un limite all'amministrazione che non potrà tassare indiscriminatamente la ricchezza prodotta, trovando limiti insiti nel principio stesso, e nella legge che ne forma la garanzia <sup>(38)</sup>.

Va perciò affermata la differenza tra capacità economica e capacità contributiva. Lo Statuto albertino ancorava il dovere impositivo agli “averi” del singolo, tanto che “*un reddito minimo, appena sufficiente a garantire una vita libera e dignitosa al suo possessore e per i suoi familiari, manifesta bensì capacità economica ma non quella contributiva*” <sup>(39)</sup>. L'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi non è superiore a quello di rispettare la capacità

<sup>(35)</sup> Ad esempio, una norma tributaria connotata da retroattività propria, si pone in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento e, prima di tutto, con il principio di ragionevolezza, ex art. 3 Cost.; in dottrina P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 192.

<sup>(36)</sup> Cfr. sul punto F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.

<sup>(37)</sup> Il rapporto verticale-orizzontale può essere letto anche in modo parzialmente differente da quello proposto, in relazione all'art. 3 Cost. che garantisce trattamenti impositivi uguali in condizioni economiche uguali, e trattamenti diversi per situazioni economiche diverse. L'art. 3 Cost. enuncia due distinti principi: l'uno di eguaglianza c.d. *formale*, per cui “*tutti sono uguali davanti alla legge*”, e l'altro di eguaglianza sostanziale che impone alla Repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli che “*impediscono un pieno svolgimento della personalità*”. L'imposizione tributaria assume un peso determinante sul piano dell'eguaglianza, garantendo la “*pari dignità sociale*” attraverso il recupero di risorse destinate a finanziare le spese pubbliche e la definizione dei coefficienti di riparto della spesa pubblica. Ci si trova dinnanzi ad un principio paritario che dà vita ad un'equità *orizzontale*, secondo cui tutti coloro che hanno la medesima capacità contributiva devono essere tassati nella stessa misura; e ad un'equità *verticale*, nel senso che chi gode di un maggior benessere deve partecipare in misura maggiore alle spese dello Stato. Naturalmente, dallo stesso art. 2 discende un ulteriore limite per il legislatore, che non può superare il livello di una imposizione sostenibile.

<sup>(38)</sup> Sulla posizione di Meuccio Ruini, espressa nella seduta del 23 maggio 1947, per cui il principio di detassazione del minimo vitale fosse già contenuto “in germe” nel principio di capacità contributiva, cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 22.

<sup>(39)</sup> *Ibidem*, p. 24.

contributiva, sicché sarebbe irragionevole ed incongruo tassare il cittadino oltre la portata dell'art. 53 Cost., in nome di un preteso preminente interesse fiscale.

Va infine affrontato un ultimo aspetto, circa gli effetti dell'adempimento del dovere di contribuzione a vantaggio del cittadino.

Secondo l'impostazione dottrinarina classica, non può configurarsi una correlazione sinallagmatica o commutativa tra singolo e Stato: non si adempie perché si riceve, ma perché si partecipa alla comunità e si ha la responsabilità del benessere sociale<sup>(40)</sup>. Taluno ha addirittura affermato che la ricchezza del singolo appartiene allo Stato<sup>(41)</sup>, almeno in parte, e che il tributo è la strada attraverso cui tutti contribuiscono, in proporzione della rispettiva situazione soggettiva e nella misura dovuta, al benessere sociale<sup>(42)</sup>.

Ad avviso di chi scrive, viceversa, l'impostazione solidaristica di per sé non è più valida e, all'atto pratico, non risulta in grado di assicurare l'effettività del sistema tributario, come confermano i dati allarmanti sull'evasione fiscale. Piuttosto, sembra matura una ricostruzione che vede il contribuente, sì, obbligato a pagare le imposte in forza di un generale dovere solidaristico, ma, al contempo, gli fa anche acquisire, a fronte del suo puntuale adempimento, il diritto di ricevere dall'amministrazione pubblica prestazioni e *utilities* in genere.

Questa visione, per certi aspetti temerariamente evolutiva, appare però più aderente al sistema dei principi ordinamentali, posto che è la Costituzione che interseca una relazione virtuosa tra dovere di solidarietà (art. 2), principio di uguaglianza (art. 3) e capacità contributiva (art. 53): la giusta contribuzione, distribuita tra tutti, è lo strumento attraverso cui la comunità stessa elimina gli ostacoli economici che limitano il pieno sviluppo della persona umana<sup>(43)</sup>.

Nello stesso tempo, la partecipazione alle spese pubbliche dà titolo a richiedere allo Stato, che preleva i necessari mezzi, l'attuazione effettiva dei diritti inviolabili e fondamentali affermati nella Costituzione stessa. Ciò in quanto, usando le parole di Vanoni, “...la facoltà dello Stato di prelevare i mezzi necessari per la propria esistenza, quindi anche per la tutela e il mantenimento dell'ordinamento giuridico, si pone in tal modo come un elemento

<sup>(40)</sup> L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975, p. 56 e ss.

<sup>(41)</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 25.

<sup>(42)</sup> In argomento prima della nascita della Costituzione si veda E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940, p. 47 e ss.

<sup>(43)</sup> Cfr. F. GALLO, *L'Uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, *passim*.

*essenziale dello stesso affermarsi del diritto. L'attività finanziaria, lungi dall'essere un'attività che limiti i diritti e la personalità del singolo, ne è il necessario presupposto poiché senza tale attività non ci sarebbe lo Stato, senza Stato non esisterebbe diritto*" (44).

### **1.5. Principio della capacità contributiva: universalità, effettività e attualità quali limiti costituzionali all'imposizione tributaria.**

Il principio dell'art. 53, comma 1, Cost., in base al quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, garantisce l'equilibrio dinamico nei rapporti tra amministrazione e cittadino, assicurando una *giustizia del prelievo* che tutela la persona dal rischio di un'imposizione tributaria sproporzionata rispetto alle sue reali possibilità economiche. Per questa ragione, non è assoggettato ad imposta il c.d. "minimo vitale", che è quel reddito appena sufficiente per la soddisfazione dei bisogni fondamentali dell'individuo (45).

Nella nozione di capacità contributiva convivono tre requisiti essenziali: l'*universalità*, l'*effettività* e l'*attualità*.

L'universalità sta ad indicare che il concorso alle spese dello Stato grava su ogni individuo, di guisa che ogni esenzione rappresenta un'eccezione alla regola generale secondo cui tutti "*devono concorrere alle spese dello Stato*". Tale obbligo si estende anche ai cittadini stranieri residenti nel territorio dello Stato, o che esercitano in Italia un'attività economica o professionale, o vi possiedono delle proprietà. Ciò che rileva è il collegamento, di natura personale o reale, con il territorio statale. Questo elemento giustifica la contribuzione a fronte del dovere di solidarietà previsto dall'art. 2 Cost. (46).

Il concorso alle spese pubbliche, poi, è dominato da un principio di effettività, nel senso che tenuto a concorrere alle spese dello Stato è soltanto

(44) E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Altri studi di diritto finanziario*, Vol. I, Milano, 1961, p. 113.

(45) Essere assoggettati ad imposta non vuol dire essere tassati in senso "confiscatorio", altrimenti il tributo finirebbe per perdere la sua natura, per assumere quella di sanzione. In tal senso G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 217 ss. e 267 ss.; *idem*, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la Costituzione repubblicana*, cit., p. 112 e ss.

(46) In tal senso G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 63.

chi abbia una capacità contributiva reale, non meramente apparente <sup>(47)</sup>. Ne deriva che la capacità contributiva va parametrata all'effettiva ricchezza che viene prodotta. Così, in sede di determinazione delle imposte riferite al reddito d'impresa, il bene giuridico suscettibile di ablazione, nell'accezione di Giannini <sup>(48)</sup>, è il reddito d'impresa stesso, che viene calcolato attraverso le norme di dettaglio appositamente dettate <sup>(49)</sup>. In altre parole, il principio di

<sup>(47)</sup> Sul tema Corte cost. 69/1965, e n. 200/76. Criterio c.d. della *ricchezza effettiva e non apparente*, in tema si v. pure A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 37; si veda pure E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, I, Milano, 1993, p. 483.

<sup>(48)</sup> Sulla nozione di procedimenti e provvedimenti ablatori, di cui quelli tributari sono per molti aspetti la specie più rilevante, si rimanda a M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo, passim*, e spec. p. 694, che definisce procedimenti ablatori quelli con cui il pubblico potere, per un vantaggio della collettività, sacrifica un interesse ad un bene della vita di un privato, e comprende forme più moderate e forme più gravi "nelle quali si impone al privato di pagare un tributo". A questa fattispecie ablatoria Giannini equipara il provvedimento espropriativo, con cui l'Amministrazione espropria il cittadino di un bene o lo priva di un'impresa.

<sup>(49)</sup> Si veda sul punto la sentenza della Corte costituzionale 225/2005, secondo cui il principio di effettività della capacità contributiva impone di considerare sempre i costi, dovendo tenere a base della tassazione il reddito d'impresa e non i ricavi: "Va premesso che l'assunto del rimettente, relativo alla *indeducibilità delle componenti negative dal maggior reddito d'impresa accertato in base alla norma impugnata, non solo è apodittico, ma risulta altresì smentito dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto – in ossequio al principio di capacità contributiva – non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati*". Sul punto si vedano anche le considerazioni fatte da A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 40 e cap. XI e XII da p. 241 in poi. Non va sottovalutato come il criterio dell'effettività costituisca un parametro anche degli effetti presuntivi di accertamento del reddito e dei c.d. metodi induttivi nella determinazione dei tributi, e, perciò, rappresenti un limite ai poteri istruttori degli uffici finanziari, come si vedrà meglio più avanti. In tale contesto è stata ribadita l'inammissibilità delle presunzioni assolute, proprio in quanto in insanabile contrasto con la determinazione personale ed effettiva della ricchezza tassabile, e l'ordinamento ammette esclusivamente le presunzioni legali relative (*iuris tantum*). Anche in questo caso è necessario che esse non siano del tutto contrarie alla comune esperienza, e che non richiedano una *probatio diabolica* a carico del contribuente. Quanto agli accertamenti induttivi, in generale non ledono il criterio di capacità contributiva fintanto che non sono automatici/automatizzati, e non comportino un assoggettamento all'imposta svincolato da elementi reali a sostegno della ricostruzione dell'amministrazione (comportamenti antieconomici o antiggiuridici, mancanza o inattendibilità delle scritture contabili, ecc.).

Sul principio di correlazione costi-ricavi cfr. Cass. civ. sez. V, sent., 6 novembre 2013, n. 24896. In tema di Ires, poi, la grandezza tassabile sarà il reddito d'impresa, naturale derivazione del risultato d'esercizio cui sono apportate le necessarie variazioni in aumento o in diminuzione, come previsto dalle norme tributarie. Cfr. per tutti G. VASAPOLLI, A. VASAPOLLI, *Dal bilancio al reddito d'impresa*, XXII ed., 2016, Milano. In dottrina, anche G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 67.

effettività esprime l'esigenza del sistema di appropriarsi di parte della ricchezza, con maggior aderenza possibile alla capacità e attitudine contributiva del singolo. Ciò proprio disvela una peculiare dicotomia del sistema: da una parte, l'aspirazione del contribuente a veder riconosciuta la sua reale capacità contributiva, dall'altra la propensione dell'amministrazione, per esigenze di semplificazione, ad agire attraverso strumenti giuridici analitico-induttivi di massa.

Infine, il requisito dell'attualità contributiva pretende che, al momento della sua applicazione, il tributo debba essere parametrato ad una capacità contributiva in atto, che non sia quindi né passata e né futura. Ciò in ragione del fatto che il cittadino, in forza di un canone di giustizia sostanziale, è assoggettabile al prelievo fiscale unicamente con riguardo ad una verità attuale e non potenziale. Da una parte, come si è già avuta occasione di osservare, ciò implica che non sono tassabili manifestazioni di capacità contributiva in modo retroattivo, e, dall'altra, che non può essere anticipata la tassazione di fenomeni che avranno manifestazione effettiva nel futuro. Rientra questo nell'ambito di operatività del divieto di leggi d'imposta retroattive, posto che "(...) *il periodo trascorso dalla realizzazione dei fatti espressivi di capacità contributiva deve essere temporalmente contenuto, secondo una valutazione ispirata alla ragionevolezza*" <sup>(50)</sup>.

Dal punto di vista della loro corretta applicazione, l'ordinamento giuridico ha ancorato i citati principi a determinati indici, che sono fatti naturali o umani (elemento materiale) disciplinati dal legislatore attraverso la norma giuridica (elemento formale) in quanto sintomi di attitudine alla contribuzione <sup>(51)</sup>. Ad esempio, una dazione di denaro (elemento materiale), quando è corrisposta a fronte di una prestazione professionale, assume un valore giuridico (elemento formale) da cui l'ordinamento fa scaturire conseguenze tributarie ai fini delle imposte. Sulla base di questa premessa, il legislatore ha regolato i fatti in ragione della loro attitudine ad indicare una capacità contributiva, in modo diretto o indiretto.

Trattasi di fatti "costitutivi" del rapporto giuridico-tributario, ovvero di vicende da cui il diritto positivo fa discendere la conseguenza del sorgere di un rapporto obbligatorio d'imposta, in disparte qualsiasi valutazione circa la volontà e l'intenzione del soggetto che li pone in essere, aspetti di norma irrilevanti nella fattispecie tributaria dell'imposta.

<sup>(50)</sup> Si veda Corte cost., 20 luglio 1994, n. 315, in *Giur. it.*, 1995, I, 2650.

<sup>(51)</sup> S. PUGLIATTI, *I fatti giuridici*, Milano, 1994, p. 1.

Si hanno indici diretti ed indiretti, di guisa che l'ordinamento, a sua volta, classifica le imposte in dirette ed indirette.

### 1.6. Principio di progressività.

L'art. 53, comma 2, Cost. dispone che “*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”. La progressività tributaria è il parametro di calcolo in base al quale una data imposta, all'aumentare della ricchezza imponibile, cresce in maniera graduale e proporzionale. Essa è manifestazione dei principi di eguaglianza e solidarietà, in quanto esprime la necessità che il sistema tributario sia ordinato in modo da far gravare l'imposizione maggiormente su chi ha quote di reddito più elevate.

In nome della progressività, tutti i cittadini devono pagare in proporzione alla loro attitudine alla contribuzione: per ottenere una redistribuzione della ricchezza, la Costituzione fa gravare le spese pubbliche in maggior misura su chi gode di situazioni economiche più favorevoli<sup>(52)</sup>. L'esempio classico è dato dalla disciplina della capacità reddituale tassabile ai fini dell'Irpef: maggiore è il reddito percepito, più alta è l'aliquota applicata e la contribuzione del cittadino.

Il prelievo viene dunque regolato secondo progressività per assicurare una “*giustizia fiscale*” che, complessivamente, permea il modello costituzionale dei tributi.

Nello specifico, la progressività può operare in diverse modalità, in ogni caso attraverso la fattispecie dell'imposta. Al reddito delle persone fisiche, si applica un'imposta ordinata dal legislatore in *scaglioni* (Irpef): per ogni classe d'imponibile è prevista un'aliquota che va applicata esclusivamente allo scaglione d'imposta compreso in quella classe. Al reddito dell'impresa, invece, corrisponde un'imposta ordinata dal legislatore in aliquota fissa: aumentando il reddito d'impresa l'imposta cresce, senza un tetto massimo. Quindi, le due imposte descritte aumentano a differenti velocità: un tributo applicato a scaglioni crescenti (Irpef), come si intuisce agevolmente, presenta una progressività più accentuata rispetto ad un'imposta applicata tramite un'aliquota fissa (Ires).

---

<sup>(52)</sup> Questo meccanismo è reso possibile attraverso i criteri-indice di capacità contributiva, che il sistema tributario deve definire attraverso lo strumento legislativo. In dottrina R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006 p. 151 e ss. e L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Roma, 2012, p. 89 e ss.

Nel complesso, se distribuito ragionevolmente, il prelievo è pertanto uno strumento di risoluzione delle disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita (sia patrimoniali che non), e contribuisce a realizzare i valori solidaristici, promuovendo la crescita culturale ed economica del Paese.

Ora, la progressività come nozione economica è altro dalla categoria giuridica strutturata nell'art. 53, e queste due entità non si identificano tra esse, se non in modo relativo.

La progressività economica esprime una regola econometrica, formata da un semplice algoritmo al crescere del quale la percentuale impositiva incide in maniera crescente o costante (sempre tenendo a mente Irpef ed Ires).

La progressività giuridica, invece, ha la funzione di conformare la mera regola economica in modo tale da assicurare il bilanciamento di tutti i valori ordinamentali<sup>(53)</sup>. L'esempio più lampante è costituito dalla regola dell'esenzione del minimo vitale: in tal caso la progressività economica è neutralizzata dalla regola per cui non può essere tassata una ricchezza appena sufficiente a vivere. Quindi, la progressività giuridica è un parametro correttivo dell'orizzonte ermeneutico del mero paradigma matematico, che si risolve in un limite al prelievo indiscriminato<sup>(54)</sup>.

Pertanto, è corretto dire che la Costituzione non ha adottato un sistema di pura progressività, ma "informato" a criteri di progressività: da una parte, essa ha previsto la progressività come canone generale del modello e non della singola imposta, dall'altra, ha demandato al legislatore la definizione di tributi con differenti gradi di progressività<sup>(55)</sup>.

Nel complesso, perciò, la tenuta costituzionale del sistema dipende dalla contemporanea osservanza dei principi fissati dai due commi dell'art. 53, grazie ai quali l'ordinamento ha combinato la capacità contributiva e la progressività. La capacità contributiva è lo strumento di attuazione degli artt. 2 e 3 Cost., che trova il suo unico limite in altri valori costituzionalmente riconosciuti, quali il diritto di proprietà o quello di libera iniziativa economica, ad essi pari-ordinati. La progressività "giuridica" serve a definire la giusta misura d'imposizione. Come hanno affermato le Sezioni Unite della Corte

<sup>(53)</sup> L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 347 e ss.

<sup>(54)</sup> Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., p. 34, individua questo limite intorno al 50%.

<sup>(55)</sup> J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage*, Köln, 1988, p. 109 e ss.

di cassazione, i principi di capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1) e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost., comma 2) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme finalizzate alla più integrale attuazione di quei principi <sup>(56)</sup>.

---

<sup>(56)</sup> Si veda Cass. civ. SS. UU., 23 dicembre 2008, n. 30056.



## CAPITOLO 2

### ORDINAMENTO COMUNITARIO. I PRINCIPI REGOLATORI DELL'ATTIVITÀ TRIBUTARIA

SOMMARIO: 2.1. Divieto di discriminazione. – 2.2. Libertà fondamentali dell'individuo e delle imprese. – 2.3. Portata del divieto di aiuti di Stato. – 2.4. Deroghe al divieto di aiuti di Stato.

#### 2.1. Divieto di discriminazione.

In materia tributaria, l'ordinamento comunitario incide sui diritti nazionali specialmente attraverso talune discipline che riguardano il divieto di discriminazione, le libertà fondamentali e il divieto di aiuti di Stato. Trattasi di ambiti accomunati dalla finalità di assicurare un regime di piena e reale concorrenza, ritenuta premessa indefettibile dell'economia sociale di mercato su cui si fonda l'Unione europea.

Partendo dal divieto di discriminazione, che esprime una forte valenza tributaria, esso trova la sua base negli art. 110, 111 e 112 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) <sup>(1)</sup>.

Trattasi di disposizioni *self executing* e, come tali, direttamente applicate negli Stati membri, che hanno l'obbligo di conformarsi ai principi in esse espressi. Il divieto contiene due distinti precetti a carico degli ordinamenti interni, che non possono applicare, neppure indirettamente, imposizioni interne ai prodotti degli altri Stati membri di qualsivoglia natura, se:

a) superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari;

---

<sup>(1)</sup> Il divieto di discriminazione è previsto anche dall'art. 18 TFUE: “*Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni*”.

b) intese a proteggere indirettamente altre produzioni <sup>(2)</sup>.

Trattasi di regole fondamentali strumentali alla creazione di un mercato competitivo, in cui gli Stati membri non possono assumere posizioni protezionistiche finalizzate a favorire le produzioni domestiche attraverso livelli d'imposizione non in linea con il mercato comune e, inoltre, non devono elevare barriere doganali sulle produzioni degli altri Stati. Questi precetti riguardano l'intero sistema dei tributi e, dunque, tanto le imposte dirette quanto quelle indirette, a cui il soggetto passivo comunitario è assoggettato.

Deve essere chiarito che le disposizioni in esame presentano la connotazione di regole *negative* <sup>(3)</sup>: non fanno sorgere a carico degli Stati un obbligo di assicurare uguaglianza di tassazione al proprio interno e all'estero, ma circoscrivono l'obbligo alle politiche che disciplinano il trattamento fiscale delle produzioni estere, che non può essere sfavorevole rispetto quello interno. Il divieto ha pertanto carattere conservativo, nel senso che tende ad eliminare effetti distorsivi della concorrenza: esso non mira all'uguaglianza, bensì al mantenimento della libera concorrenza, arginando le reazioni egoistiche degli Stati membri che potrebbero avere interesse ad utilizzare la leva fiscale per ottenere vantaggi, in termini di allocazione delle risorse e di gettito.

Vi sono tre esempi di comportamento discriminatorio, che la dottrina ha così classificato:

– *overt discrimination*, quando la condotta discriminatoria è esplicita, di regola basata sulla nazionalità o sulla cittadinanza dell'agente economico sfavorito;

– *covert discrimination*, quando le normative nazionali prevedano trattamenti discriminatori indiretti: un elemento di discriminazione riflessa o implicita è rinvenibile, ad esempio, nelle norme che disciplinano la residenza fiscale di un dato soggetto quale elemento di differenziazione rispetto agli altri soggetti nelle medesime condizioni;

<sup>(2)</sup> La disposizione così recita: “Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari” e, inoltre, “nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni”. Sempre nel senso dell'art. 110, devono essere interpretati gli artt. 111 TFUE (divieto di ristorni di imposizioni interne superiori alle imposte effettivamente applicate per i beni esportati nell'Unione Europea) e 112 TFUE (esoneri, rimborsi all'esportazione e tasse di compensazione per le imposte differenti da quelle indirette).

<sup>(3)</sup> Cfr. P. BORIA, *European tax law*, Milano, 2014, p. 124, secondo cui “... since it only requires a foreclosure towards national regulations which permit favourable fiscal treatments or otherwise having a discriminatory essence, and not also defines a “positive” content to the tax treatment of the national systems”.

– *reverse discrimination*, quando la normativa interna viene interpretata in senso discriminante nei confronti del residente, dando luogo ad una “discriminazione al contrario”: in questo caso i non residenti possono ottenere un comportamento più favorevole rispetto ai residenti <sup>(4)</sup>.

## 2.2. Libertà fondamentali dell'individuo e delle imprese.

La finalità del mercato unico è promuovere la riduzione delle barriere tra gli Stati-nazione, creando uno spazio giuridico comune privo di confini commerciali, in funzione di una concorrenza virtuosa.

Numerose sono le disposizioni a tutela delle fondamentali libertà di circolazione, con un impatto diretto sul diritto tributario nazionale <sup>(5)</sup>.

a) Partendo dalla libertà di circolazione dei beni, l'Unione “*comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi*” <sup>(6)</sup>.

La giurisprudenza comunitaria si è espressa nel senso di un pieno riconoscimento del divieto di tasse ad effetto equivalente, in riferimento sia alla circolazione infra-comunitaria sia alla circolazione infra-nazionale, regionale o locale. La disciplina dell'unione doganale va interpretata in modo da garantire la libera circolazione delle merci non solo nell'ambito del commercio tra Stati, ma su tutto il territorio dell'Unione. Il divieto dei dazi ha carattere assoluto, a nulla rilevando le finalità in vista di cui sono previsti o la destinazione dei relativi proventi <sup>(7)</sup>. Trattasi di un principio basilare della fiscalità negativa comunitaria che se, da una parte, deve rendere neutra l'allocatione dei prodotti nei vari Stati membri, dall'altra, deve assicurare

<sup>(4)</sup> Cfr. P. BORIA, *European tax law*, cit., *passim*.

<sup>(5)</sup> In argomento S. CASSESE, *La nuova Costituzione economica*, Bari, 2015, osserva che alla formazione di un mercato interno europeo si è giunti attraverso tre strumenti: le quattro libertà di circolazione delle merci, dei lavori, dei servizi e dei capitali; la disciplina della concorrenza; la limitazione degli aiuti statali alle imprese, Cfr. p. 40 e ss.; sul tema E. PICOZZA, *Diritto amministrativo e comunitario*, cit., *passim*.

<sup>(6)</sup> Si veda l'art. 28, comma 1, del TFEU.

<sup>(7)</sup> Così R. ALFANO, *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, in *Innovazione e diritto*, Napoli, 2005, vol. 3, p. 28 ss., si richiama Corte di giustizia delle Comunità Europee, sez. I, 9 settembre 2004, Causa C-72/03, Carbonati Apuani Srl/ Comune di Carrara in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3, III, 2005.

pari condizioni per le merci in ingresso nel territorio dell'Unione, mediante “la fissazione di una unica tabella doganale da applicare a tutte le merci provenienti dai Paesi esterni alla comunità economica (...)”<sup>(8)</sup>. La dottrina tributaria ha ricostruito la nozione di tassa di effetto equivalente<sup>(9)</sup>, offrendone un'accezione estensiva tale da ricomprendere ogni onere pecuniario collegato all'importazione o all'esportazione di un prodotto, con conseguente aumento del costo<sup>(10)</sup>. È assorbito in tale nozione il prelievo imposto unilateralmente da uno Stato sulle merci destinate oltre frontiera, con l'effetto di farne lievitare il prezzo<sup>(11)</sup>.

b) Il diritto comunitario assicura la libertà di circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione, prevedendo che “...essa implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro”<sup>(12)</sup>. La portata del principio è stata ulteriormente precisata, tanto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia quanto dal diritto derivato: essa comprende i diritti di circolazione e di soggiorno dei lavoratori e dei loro familiari, il diritto di svolgere un'attività lavorativa in un altro Stato membro,

<sup>(8)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 116-117.

<sup>(9)</sup> Idem, R. ALFANO, *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, cit., p. 31, in nota 7 si rinvia a: M. MARESCA, *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983; L. DANIELE, voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, vol. III, Torino, 1988, 107 e ss.; G. ARDIZZONE, voce *Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria)*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII, 5 e ss.; S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in AA.VV., *Corso di Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2002, 1055; G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, III, 382; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2004, 1228.

<sup>(10)</sup> Anche la giurisprudenza si è interessata alla nozione di tassa ad effetto equivalente, si veda A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, cit., 1228, ivi si richiamano: Corte di giustizia, 17 settembre 1997, Causa C-347/95, UCAL, in *Racc.*, I-4911, punto 18; 21 settembre 2000, Cause riunite C-441 e C-442/98, Kapniki Michailidis, in *Racc.* I-7145, punto 15; 27 febbraio 2003, Causa 389/00, Commissione contro Germania, in *Racc.* I-02001, punto 22.

<sup>(11)</sup> In tema sempre R. ALFANO, cit., 32 ss., secondo cui nella nozione di tassa equivalente sono incluse “sia le ipotesi in cui l'onere venga applicato all'atto del materiale attraversamento della frontiera, sia le ipotesi in cui tale aumento avvenga in un momento successivo. Perché si rientri nella fattispecie prevista dall'art. 25, deve trattarsi sempre di un onere suscettibile di valutazione economica; ad esempio, è stato ritenuto onere pecuniario l'aggravio degli adempimenti amministrativo-burocratici, legati alla circolazione delle merci. Nel caso in cui non sia possibile una quantificazione economica dell'eventuale onere sopportato può eventualmente realizzarsi una mera misura di effetto equivalente, ai sensi dell'articolo 28 del Trattato”.

<sup>(12)</sup> Così art. 45 del TFUE, commi 1 e 2.

nonché il diritto di essere trattati in posizione di parità rispetto ai cittadini di detto Stato<sup>(13)</sup>. In relazione alla libertà di stabilimento, il Trattato stabilisce il divieto di restrizioni da uno Stato membro al territorio di un altro Stato membro: “...tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all’apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro”<sup>(14)</sup>. Libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi garantiscono la mobilità delle imprese e dei professionisti nello spazio europeo. Esse, pertanto, sono riconosciute sia alle persone fisiche che alle persone giuridiche, e sia le une sia le altre hanno il diritto di risiedere e operare “alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini”.

La disciplina comunitaria ammette tre possibili deroghe.

La prima è quella che esclude le attività che in uno Stato membro “partecipino, sia pure occasionalmente, all’esercizio dei pubblici poteri”. Secondo la Corte di giustizia, la deroga è limitata solo agli aspetti particolari dell’attività professionale collegati all’esercizio di poteri pubblici e non si estende all’attività professionale nella sua interezza, a meno che detto esercizio non risulti fondamentale per l’espletamento dell’attività considerata. La seconda deroga attiene alla possibilità per il Consiglio dell’Unione europea di escludere alcune categorie di attività dal diritto di stabilimento. Infine, la terza deroga attiene alle prerogative dello Stato membro di limitare la circolazione delle persone per motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica.

---

<sup>(13)</sup> Tali principi sono dettati dal regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione – pubblicato nella Gazzetta ufficiale europea del 27 maggio (L 141). Si vedano, inoltre, Direttiva 2004/38/CE relativa al diritto dei cittadini dell’Unione e dei loro familiari di circolare e di soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri; il Regolamento (UE) n. 492/2011, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all’interno dell’Unione; il Regolamento (CE) n. 883/2004, relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale e il suo regolamento di applicazione (CE) n. 987/2009. Da ultimo, si segnala la direttiva, proposta il 26 aprile 2013 (IP/13/372), che ha l’obiettivo di eliminare gli ostacoli esistenti alla libera circolazione dei lavoratori, tra cui la scarsa consapevolezza delle norme UE da parte dei datori di lavoro sia pubblici che privati e le difficoltà incontrate dai cittadini mobili nell’ottenere informazioni e assistenza negli Stati membri ospitanti.

<sup>(14)</sup> Così l’art. 49 TFUE, che, al successivo comma 2, così dispone: “La libertà di stabilimento importa l’accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell’articolo 54, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali”.

c) Passando alla libera circolazione dei servizi, è previsto che “...le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione”<sup>(15)</sup>. I servizi comprendono attività di carattere industriale, commerciale, artigianale e attività delle libere professioni; deve sempre trattarsi di un'attività non salariata (nel senso che non si tratta di lavoro dipendente bensì autonomo) ma retribuita. In forza di tale libertà, il cittadino stabilito in uno Stato membro può esercitare la propria attività in maniera temporanea in un altro Stato membro.

d) In ultimo, a proposito della libera circolazione dei capitali, il Trattato stabilisce che “...sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi”<sup>(16)</sup>.

La tutela delle libertà di movimento e circolazione, a sua volta, viene integrata dal principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), secondo cui “*Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o quelle di altro genere, l'origine nazionale o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita o ogni altra condizione*”. Tale principio, in seguito riaffermato anche dall'art. 21 della Carta di Nizza<sup>(17)</sup>, costituisce manifestazione del più generale principio di eguaglianza, in virtù del quale stati e condizioni simili vanno trattati in modo uguale, mentre stati e

<sup>(15)</sup> Così art. 56 TFUE.

<sup>(16)</sup> Cfr. art. 63 TFUE. Nel complesso, le libertà europee di movimento sono presidiate da un principio che può definirsi di non restrizione, diretto ad evitare che misure tributarie di qualsiasi natura possano influenzarle e limitarle. Nella prospettiva del principio di non restrizione, si è sempre espressa la Corte di giustizia europea, quando è stata chiamata a pronunciarsi su casi di doppia imposizione, sull'uso delle perdite infragruppo, sulla *thin capitalization*, sull'*exit tax*, così P. BORIA, *European tax law*, cit., p. 111.

<sup>(17)</sup> L'art. 21 della Carta di Nizza dispone che “1. È vietata qualsiasi forma di discriminazione fondata, in particolare, sul sesso, la razza, il colore della pelle o l'origine etnica o sociale, le caratteristiche genetiche, la lingua, la religione o le convinzioni personali, le opinioni politiche o di qualsiasi altra natura, l'appartenenza ad una minoranza nazionale, il patrimonio, la nascita, gli handicap, l'età o le tendenze sessuali. 2. Nell'ambito d'applicazione del trattato che istituisce la Comunità europea e del trattato sull'Unione europea è vietata qualsiasi discriminazione fondata sulla cittadinanza, fatte salve le disposizioni particolari contenute nei trattati stessi”. Il principio di non discriminazione è altresì affermato dall'art. 7 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo del 1948, e dal Patto internazionale sui Diritti Civili e Politici all'art. 26, e oltre che in tutti gli strumenti universali e regionali di tutela.

condizioni diversi vanno disciplinati in modo differente, pena in caso contrario di pervenire a fattispecie discriminatorie.

Con riguardo alla libera circolazione dei beni, si deve richiamare quanto osservato a proposito dell'abolizione dei dazi doganali interni e dell'unione doganale in relazione ai rapporti extra-UE.

In riferimento alla libera circolazione dei servizi, il principio di non discriminazione ha l'effetto di rendere indifferente l'acquisizione del servizio rispetto alla nazionalità dei contraenti: ciò ha riflessi immediati dal punto di vista dell'imposizione indiretta (sulla concreta ripartizione degli oneri del soggetto passivo in relazione a ciascun servizio) e dell'imposizione diretta (in relazione alla ripartizione degli oneri della prestazione del servizio tra Stati membri dotati di giurisdizioni fiscali differenti), e può aver bisogno della concreta attività degli Stati membri nella definizione di convenzioni contro le doppie imposizioni.

Rispetto alla libera circolazione dei capitali, il principio in esame assurge a divieto “[...] di qualsiasi misura che complica o rende meno attraente o meno conveniente il trasferimento transfrontaliero dei capitali, scoraggiando l'investitore” (18).

Quanto alla libertà di stabilimento, invece, la non discriminazione deve essere intesa come obbligo di assicurare parità di trattamento tra società residenti e non residenti (comunque stabilite sul territorio nazionale), in riferimento al diritto di fruire di agevolazioni e benefici di natura tributaria. Il principio trova applicazione anche in ordine alla mobilità dei lavoratori, che devono poter godere di pari trattamento in tutti gli stati dell'Unione.

Nel complesso, libertà fondamentali e principio di non discriminazione delimitano largamente l'esercizio della potestà impositiva degli Stati membri, che non possono darsi norme fiscali che ne comportino la violazione. Ancorché appartenenti alla categoria dei tributi *non armonizzati*, lasciati all'autonomia degli Stati membri, anche le imposte dirette devono essere stabilite ed applicate nel rispetto dei richiamati principi che, viceversa, trovano piena e diretta applicazione in materia di tributi *armonizzati* di derivazione europea (19).

(18) F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 66.

(19) Nella direzione del ravvicinamento delle disposizioni tributarie degli Stati membri nelle imposte dirette, operano iniziative tese a semplificare il *framework* applicativo dei tributi interni, attraverso l'adozione di regole comuni nella determinazione della base imponibile. È il caso, ad esempio, della cd. CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) definito come “*a modern, fair and competitive corporate tax framework for the EU*”. In tal modo, si auspica, “*cross-border companies will only have to comply with one, single EU*

### 2.3. Portata del divieto di aiuti di Stato.

Il mercato unico, ispirato ad una concezione liberista, non ammette distorsioni che turbino l'equilibrio in cui devono svilupparsi lo scambio e la libera circolazione di merci, servizi, capitali e persone. L'art. 3, lett. b, TFUE affida all'azione delle istituzioni comunitarie il compito di assicurare la “*definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato interno*”, nell'ambito delle quali rientrano tanto la disciplina applicabile alle imprese – in tema di intese, abuso di posizione dominante e concentrazioni – quanto le regole relative agli aiuti concessi dagli Stati.

In particolare, queste ultime hanno la finalità di evitare che sia falsata la concorrenza tra imprese, a causa di indebiti aiuti che hanno l'effetto di favorire talune imprese o talune produzioni nei rapporti con imprese concorrenti.

Senza poter trattare approfonditamente la tematica degli aiuti, ci si limita a precisare che essa è oggetto di numerose disposizioni: è regolata espressamente dagli artt. 107, 108 e 109, e, ancor prima dall'art. 42 – che prevede l'applicabilità delle disposizioni della concorrenza ai prodotti agricoli soltanto nella misura determinata dal Parlamento europeo e dal Consiglio – nonché dall'art. 93, in tema di trasporti, e dall'art. 106, sui servizi d'interesse generale.

L'art. 107 stabilisce un regime di incompatibilità degli aiuti concessi dagli Stati con il mercato interno. Per aiuto s'intende un'agevolazione concessa senza corrispettivo dallo Stato, o mediante risorse pubbliche, a soggetti che svolgono attività economica su un determinato mercato, e che si risolve in un vantaggio che ha l'effetto di falsare o minacciare la concorrenza.

La nozione di aiuto è perciò ampia: la formulazione dell'art. 107, infatti, comprende nella fattispecie degli aiuti di Stato anche le agevolazioni di natura tributaria. Affinché diventi operativo il relativo divieto, è sufficiente che vi sia un intervento selettivo dello Stato attraverso risorse statali, idoneo ad alterare l'equilibrio della concorrenza tra paesi membri, che conferisce un vantaggio ad un beneficiario o gruppo di beneficiari, che distorce o minaccia di distorcere la concorrenza<sup>(20)</sup>. Particolare attenzione va posta all'elemento della selettività dell'intervento di Stato: è in contrasto con il

---

*system for computing their taxable income, rather than many different national rulebooks*”; si consulti a questo riguardo web [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-cctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-cctb_en), ult. cons. 10 dicembre 2016.

<sup>(20)</sup> Cfr. C-409/00 *Spain v. Commission* [2003] ECR I-1487.

divieto solo la misura idonea “[...] ad avvantaggiare talune imprese (o settori produttivi) e non anche la generalità delle imprese (nel qual caso non si avrebbe un aiuto di Stato, ma semmai una misura di sostegno ad imprese nazionali sindacabile, sotto il profilo comunitario, rispetto al principio di non discriminazione)”<sup>(21)</sup>.

Fatta questa premessa, la nozione di aiuto di Stato va interpretata dinamicamente.

Da una parte, sono cambiate le priorità dell’Unione nel corso degli anni, di guisa che, assicurandosi la maggiore o minore intensità prescrittiva, esse dipendono dallo specifico contesto economico e tributario. Dall’altra, l’esistenza di tributi armonizzati e, tendenzialmente, neutrali come l’iva, ha ulteriormente modificato il concetto di aiuto. In una prima fase, quando si trattava di dare vita al cantiere del mercato unico, assicurare l’esistenza di regole di scambio non liberamente alterabili da misure protezionistiche o da effetti tributari equivalenti comportava, di conseguenza, un rigido regime del divieto di aiuti. Man mano che si è formato il mercato interno, il problema principale è divenuto quello della conservazione dell’equilibrio e del recupero formale-punitivo delle distorsioni. Queste ultime, talvolta solo presunte, influenzano i comportamenti degli operatori economici e, per questo, vengono sanzionate. In alcuni casi, ciò ha portato ad un eccesso di formalismo che non si ritiene abbia aiutato il mercato comune, come correttamente ha osservato anche la letteratura più recente affermando che “*the formulas are a means to an end, not the ends themselves*”<sup>(22)</sup>.

È appena il caso di precisare che le regole di scambio non si limitano a disciplinare la concorrenza tra le imprese private, ma si applicano anche alle attività economiche in mano pubblica, svolte da imprese pubbliche o altri organismi dello Stato, che, in base al Trattato, sono da considerare sullo stesso piano delle imprese private. Pertanto, anche un aiuto concesso ad un’impresa pubblica o un organo dello Stato deve essere valutato e autorizzato dalla Commissione, e soggiace ai limiti generali di settore.

Nel complesso, le regole in materia di aiuti di Stato costituiscono uno dei più importanti strumenti su cui poggia il mercato interno, contribuendo ad una migliore allocazione delle risorse pubbliche e ad una parità di trattamento delle imprese, siano esse pubbliche o private.

<sup>(21)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 118.

<sup>(22)</sup> J.J.P. LÓPEZ, *The concept of State Aid under EU Law. From internal market to competition and beyond*, Oxford, 2015, p. 9.

#### 2.4. Derghe al divieto di aiuti di Stato.

Il regime giuridico del divieto di aiuti di Stato si completa con la previsione di specifiche deroghe, che si giustificano per fondamentali esigenze di uguaglianza sostanziale, riguardanti, ad esempio, situazioni individuali di bisogno, circostanze oggettive eccezionali, condizioni di particolare depressione di alcune regioni, esigenze di tutela della cultura ecc.

In particolare, il divieto non opera per gli aiuti:

- a) a carattere sociale concessi ai singoli consumatori;
- b) necessari a far fronte ai danni arrecati da calamità naturali o altri eventi eccezionali;
- c) a finalità strutturale volti allo sviluppo di determinate regioni (cd. aiuti a finalità regionale) o determinate attività;
- d) destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a rimediare ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;
- e) destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio <sup>(23)</sup>.

Gli aiuti di cui alle lett. a) e b), sono compatibili di diritto con le regole del mercato unico e l'unica condizione cui sono sottoposti è quella del rispetto dei requisiti definiti dai trattati.

Per gli altri aiuti di Stato, spetta alla Commissione, organo titolare del controllo e monitoraggio in questa materia, valutare volta per volta e nell'esercizio di una potestà discrezionale, la compatibilità con il mercato interno degli interventi proposti dagli Stati membri, classificabili come aiuti di Stato.

Per consentire il controllo preventivo della Commissione, il Trattato ha previsto in capo agli Stati il generale obbligo di notificare alla prima gli aiuti che essi intendono istituire o modificare, e il divieto di darne esecuzione prima dell'adozione di una decisione di autorizzazione.

---

<sup>(23)</sup> Altre deroghe sono quelle previste dall'art. 93 e dall'art. 106 del TFUE.

## PARTE TERZA

### AMMINISTRAZIONE PUBBLICA DEI TRIBUTI. RAPPORTO GIURIDICO TRIBUTARIO

#### CAPITOLO 1

##### RAPPORTO OBBLIGATORIO PUBBLICO. PRESUPPOSTI DELL'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1.1. Caratteri del rapporto obbligatorio tributario: elemento materiale (presupposto d'imposta) ed elemento formale (base imponibile). – 1.2. Classificazione delle imposte: a) dirette e indirette; b) reali e personali; c) istantanee e periodiche. – 1.3. Misura della prestazione: imposte fisse e proporzionali. – 1.4. Regimi fiscali sostitutivi. – 1.5. Esenzioni, agevolazioni ed esclusioni. – 1.6. Credito d'imposta.

#### **1.1. Caratteri del rapporto obbligatorio tributario: elemento materiale (presupposto d'imposta) ed elemento formale (base imponibile).**

Completate le fonti, è possibile passare allo studio del rapporto obbligatorio tributario, dei relativi presupposti ed elementi, materiali e formali, degli atti ad iniziativa privata e dei provvedimenti amministrativi.

Iniziamo col dire che se, da un lato, è la legge che impone e disciplina le prestazioni, è al verificarsi di determinati fatti storici che sorge il rapporto giuridico tributario tra Stato (creditore) e cittadino (debitore). L'attuazione del prelievo si realizza al nascere di questo rapporto che, alternativamente, è conseguenza giuridica di un atto di iniziativa privata (denuncia dei redditi) oppure di un provvedimento amministrativo (accertamento, riscossione ecc.). Pertanto, non sempre si attiva la pubblica amministrazione, potendo accadere che il contribuente dichiari il suo reddito e accerti da solo, come vedremo, l'entità del suo debito, di guisa che in via altrettanto autonoma e

volontaria egli verserà le imposte, con l'estinzione dell'obbligazione. Viceversa, in mancanza di un adempimento spontaneo, nelle ipotesi che si studieranno in appresso, è lo Stato-apparato ad azionare la sua funzione di prelievo, che prenderà forma nei diversi provvedimenti amministrativi di imposizione. Va peraltro detto che le attribuzioni pubbliche in materia non si esauriscono nell'accertamento – che di sicuro rappresenta la principale potestà tributaria – ma si estendono sino a coprire ulteriori vicende amministrative, che vanno dall'interpello all'adempimento collaborativo, dal rimborso all'autotutela, dalla esecuzione amministrativa all'irrogazione di sanzioni.

Trattasi sempre di atti e provvedimenti adottati nell'ambito di procedimenti amministrativi.

Nel complesso, quindi, non sempre è necessario l'esercizio del potere di accertamento, e il rapporto obbligatorio nondimeno viene ad esistenza sulla base di fatti autonomamente costitutivi dell'obbligazione.

La dottrina, correttamente, richiama l'attenzione sull'esistenza di una pluralità di fattispecie obbligatorie: obbligazione tributaria principale, obbligazione d'acconto, obbligazione per sanzioni o interessi <sup>(1)</sup>. Va tuttavia precisato che, in tutti questi casi, sul piano sia strutturale che funzionale si è, comunque, dinanzi ad un medesimo tipo di rapporto, il quale mostra un carattere unitario, atteso che le obbligazioni che ne formano oggetto sono diverse quanto alla causa, non alla natura giuridica. Può perciò parlarsi di obbligazione tributaria in senso lato, la quale non si presenta intrinsecamente diversa dall'obbligazione di diritto civile.

La differenza sostanziale è che, data la sua natura pubblica, essa è retta da norme speciali che rappresentano il tratto peculiare del diritto tributario. Peraltro, ben può accadere che siano applicate anche le norme civilistiche. Infatti, la disciplina pubblica è spesso lacunosa, e le norme di diritto comune appaiono compatibili con la specificità tipica del rapporto obbligatorio ad oggetto tributario <sup>(2)</sup>.

In secondo luogo, a differenza dell'obbligazione civilistica, che ha fonte nel contratto o in un fatto illecito, quella tributaria è un'obbligazione strettamente legale, poiché ha fonte direttamente nella legge e, come tale, essa è indisponibile tra le parti. Come si è già detto, la sua nascita è legata al verificarsi di un fatto, cui l'ordinamento giuridico attribuisce efficacia

<sup>(1)</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 100.

<sup>(2)</sup> *Idem*, cit., p. 101, si ammette l'analogia quando sono regolati aspetti essenziali dell'obbligazione.

costitutiva dell'obbligo: trattasi di un fatto naturale, espressione di una forza economica, che integra le condizioni stabilite dal precetto a base del prelievo.

In base al principio di legalità, il legislatore individua quali elementi, dotati di rilevanza economica, diventano oggetto di imposizione: stabilisce “*in presenza di quali eventi e in che misura il tributo è dovuto*”, “*chi deve il tributo ed a chi*” ed infine “*con quali vincoli si realizza la debenza del tributo*” (3). Allorché si verifica nella realtà storica l'atto o l'evento previsti in astratto dalla norma, si dà luogo alla c.d. fattispecie impositiva, che integra il presupposto del tributo e fa sorgere il dovere di contribuzione. Il presupposto impositivo è dunque l'evento o la situazione di fatto – detta anche situazione base – in presenza di cui si realizza l'effetto contributivo o tributario della norma fiscale (4).

Nel caso delle imposte sui redditi, il presupposto impositivo, disciplinato dall'art. 1 del Tuir, rubricato “*Presupposto dell'imposta*”, è “*(...) il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*” (5). Nel caso dell'imposta sul reddito delle società (Ires) (6), il presupposto impositivo è il “*possesso dei redditi in denaro o in natura*” (7). Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto (Iva), esso è costituito dalle “*(...) cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*” (8). Nel caso dell'imposta di registro, il presupposto dell'imposta è il compimento di “*atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione*” (9).

(3) G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 241.

(4) Secondo attenta dottrina, il diritto tributario presenta una impostazione casistica, senza però escludere “*attraverso la tecnica dell'esemplificazione ovvero dell'assimilazione*” la riconduzione ad un dato presupposto anche di “*una serie di fattispecie ulteriori che sono riportate alla medesima fattispecie*”, così P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 238.

Da una parte, vi è lo sforzo di coprire tutte le fattispecie concretamente degne di imposizione, pur accettando lacune ed aree di non imponibilità, tipiche di tale meccanismo ermeneutico-legale; dall'altra, si tende all'utilizzo, sempre più incisivo, degli usuali meccanismi “*di soluzione*” delle lacune, quali *analogia legis* e *analogia iuris*.

(5) Art. 6, comma 1, Tuir: “*I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi*”.

(6) Cfr. art. 73 del dpr n. 917/86.

(7) Art. 72 del dpr n. 917/86.

(8) Art. 1 del dpr n. 633/72.

(9) Art. 1 del dpr n. 131/86.

Ad esempio nel caso dell'Ires, una volta accertata la presenza di redditi, fatto dal quale sorge l'obbligazione, deve essere determinata la grandezza o quantità rilevante ai fini della tassazione, che la dottrina tributarista definisce base imponibile o imponibile fiscale su cui applicare l'imposta che, di regola, ne è una percentuale.

In tutte queste ipotesi, la corretta individuazione del presupposto impositivo consente al soggetto di determinare la ricchezza rilevante ai fini della tassazione e, perciò, la dimensione del fenomeno impositivo.

Salvo eccezioni, espressamente previste, la legge stabilisce che l'imposta *“si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II”* <sup>(10)</sup> e, perciò, in base agli articoli dall'81 al 142 del Tuir.

Il diritto positivo prevede dunque che, la concreta capacità contributiva sia determinata apportando all'utile o alla perdita civilistica, risultanti dal conto economico, le variazioni in aumento o diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dalla legge tributaria. Così determinato il reddito imponibile, ad esso si applica l'aliquota nella misura fissata dalla legge <sup>(11)</sup>.

## 1.2. Classificazione delle imposte: a) dirette e indirette; b) reali e personali; c) istantanee e periodiche.

Come si è avuta occasione di precisare, l'attitudine a contribuire è connessa al manifestarsi nella sfera giuridica del soggetto di un evento espressivo di forza economica. In forza dell'art. 23. Cost., spetta al legislatore stabilire i casi e la misura dell'obbligo di contribuire alle spese pubbliche, che consegue al verificarsi di un dato fatto. Quest'ultimo, denominato presupposto d'imposta, può essere individuato in ragione della sua prossimità al contribuente (imposte dirette o indirette) oppure alla sua sfera giuridica patrimoniale o personale (imposte reali o personali).

La dottrina ha elaborato più classificazioni delle imposte <sup>(12)</sup>, la più nota delle quali è quella che separa le imposte dirette da quelle indirette.

<sup>(10)</sup> Art. 75 del dpr n. 917/86.

<sup>(11)</sup> Si veda l'art. 77 del dpr n. 917/86, secondo cui *“L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 24 per cento”*.

<sup>(12)</sup> Tali suddivisioni sono tanto utili dal punto di vista descrittivo, quanto inutili dal punto di vista pratico, si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 244.

Premesso che entrambe debbono essere concretamente riconducibili al contribuente <sup>(13)</sup>, le imposte dirette sono quelle legate ad una manifestazione diretta di attitudine alla contribuzione. Il possesso di un immobile, ad esempio, integra un collegamento diretto tra soggetto e bene <sup>(14)</sup> e, dunque, in questo caso la capacità contributiva può essere determinata in via diretta, senza necessità di utilizzare induzioni logiche. Le imposte dirette colpiscono, ad esempio, il reddito e il patrimonio <sup>(15)</sup>. In un'accezione più generale, si può dire che le imposte sono l'oggetto di un rapporto tributario immediato tra l'evento impositivo e il contribuente che lo ha realizzato.

Le imposte indirette, diversamente, sono tributi che si applicano in presenza di una manifestazione "mediata" di capacità contributiva. Possiamo affermare che esse riguardano il consumo di ricchezza, e non la sua produzione. Quindi, nel caso dell'imposta sul valore aggiunto (Iva), il consumatore finale è inciso dal tributo che viene calcolato direttamente sulla cessione di beni, o sulla prestazione di servizi eseguita in suo favore. Il tributo viene immediatamente corrisposto e, nei tempi fissati dalla legge, esso è (ri)versato allo Stato dall'operatore economico che in precedenza aveva prestato l'opera a favore del consumatore finale. In genere, il fatto impositivo non è indicativo della situazione concreta del contribuente. Così, l'Iva è certamente più lontana dal principio di capacità contributiva, e solo indirettamente l'utilizzo della ricchezza dà prova della reale capacità del soggetto di contribuire alle spese pubbliche. Si è perciò parlato di "*maggiore giustizia delle imposte dirette, migliore applicabilità delle indirette*" <sup>(16)</sup>.

La distinzione tra imposte dirette e indirette aveva rilevanza soprattutto in passato. In particolare, essa connotava differentemente i rispettivi procedimenti di accertamento, e anche gli uffici dell'amministrazione finanziaria erano strutturati sulla base della separazione ontologica dei tributi-imposta. In seguito, tale diversità si è andata attenuando, e, oggi, presenta un rilievo ben maggiore quella tra imposte personali o soggettive, e imposte oggettive o reali, ritenuta valida e applicata anche alle imposte sui redditi.

Si è già avuta occasione di osservare che le imposte personali sono modellate secondo la concreta attitudine a contribuire del soggetto. Le imposte

---

<sup>(13)</sup> *Idem*, cit., p. 259, nel senso di una necessaria "iscrizione" del reddito al contribuente.

<sup>(14)</sup> Su tale concetto cfr. A. FEDELE, «Possesso» di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo, in *Giur. Cost.*, 1976, I, p. 2159 e ss.

<sup>(15)</sup> E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 75.

<sup>(16)</sup> *Idem*, p. 77.

reali, invece, sono strutturate su elementi oggettivi, senza considerazione del soggetto al quale è attribuita la manifestazione di ricchezza.

L'imposta personale per definizione è l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef).

Nel disciplinarla, la legge attribuisce rilevanza giuridica a più fattori, che possono anche ridurre la base imponibile dando luogo a deduzioni o detrazioni, distinguendosi dal risultato economico il reddito complessivo, che deve risultare adeguato alle effettive circostanze di vita del soggetto. In base all'art. 10 del Tuir (*"Oneri deducibili"*), dal reddito complessivo si debbono dedurre – se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo – taluni oneri sostenuti dal contribuente, che hanno avuto una manifestazione monetaria. Ai fini dell'applicazione dell'imposta, il reddito considerato non è perciò identificato nella semplice somma delle entrate del soggetto, in cui potrebbero confluire anche redditi già tassati, tramite, ad esempio, una ritenuta alla fonte, liberalità dirette o indirette, trasferimenti di denaro non soggetti ad imposta (prestito). L'imposta è invece interamente *"personalizzata"*: essa è risultante di una ricerca, caso per caso, del reddito effettivo, come tale meritevole di assurgere a base dell'imposta. Sebbene anche nelle imposte reali siano considerate le passività, deve altresì considerarsi che *"(...) nelle imposte soggettive si sottraggono dal reddito del soggetto passivo tutti gli oneri che ne diminuiscono la libera disponibilità, mentre nelle imposte oggettive si tiene conto soltanto delle passività strettamente inerenti al reddito colpito e che lo diminuiscono nella sua oggettività"* <sup>(17)</sup>.

Infine, imposte personali e reali si distinguono anche sotto il profilo del periodo impositivo. Le imposte personali richiedono di commisurare la capacità contributiva sulla base di tutta una serie di elementi, sovente comunicati dallo stesso contribuente, che ne impediscono l'applicazione prima che siano trascorsi i tempi fisiologici per la corretta definizione dell'imponibile. Nelle imposte reali, mancando il rapporto diretto con lo *status* o la situazione del soggetto, l'imposizione risulta più agevole e, perciò, essa è anticipata al momento della produzione del reddito, a nulla rilevando il fatto che solo in seguito esso è ripartito, ed entra nella sfera propria del soggetto beneficiario. Pertanto, pur essendo condivisibile l'osservazione per cui le imposte personali sono più giuste, quelle reali risultano di applicazione più semplice.

Un'ultima distinzione è quella tra le imposte istantanee e periodiche.

---

<sup>(17)</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 264.

Le seconde sono tributi applicati in maniera ripetitiva: la ricchezza che si manifesta lungo un certo arco temporale viene “*scomposta in segmenti cronologici e, in base a questi, tassata*”<sup>(18)</sup>. Le imposte istantanee, invece, si caratterizzano per la loro applicazione immediata, esaurendosi la loro forza impositiva con la tassazione dell’atto generatore della capacità contributiva. Tipica imposta istantanea è l’imposta di registro e, così, tutte le imposte d’atto. Esempio classico di imposta periodica è l’Irpef, che viene calcolata in proporzione al reddito complessivo conseguito in ciascun anno, per l’appunto, detto d’imposta.

### 1.3. Misura della prestazione: imposte fisse e proporzionali.

L’ordinamento regola in modo diverso i presupposti impositivi, in relazione a situazioni storiche che, pur in apparenza simili, sono diverse e come tali meritevoli di trattamenti differenti, talvolta anche per il loro impatto sociale. Pertanto, mediante valutazioni di tipo politico e – limitatamente – tecnico, in attuazione dell’art. 53 Cost. la legge diversifica le imposte in ragione della differenza di presupposti.

Lo strumento utilizzato per raggiungere questo obiettivo è rappresentato dall’aliquota, ovvero misura, parte o porzione (dal latino *aliquot*, composto da *alius*, altro, e *quòt*, quanto, che significa un certo numero). L’aliquota viene disciplinata in alcuni casi in misura fissa, in altri in misura proporzionale: in quest’ultima evenienza, come si è anticipato, l’imposta cresce proporzionalmente alla base imponibile. In sostanza, più intensa è la manifestazione di forza economica, maggiore è l’imposta da pagare. Le imposte fisse sono invece collegate ad un evento che, indipendentemente dalla sua dimensione economica, deve essere tassato in misura invariabile, attraverso il pagamento di una somma fissa.

Di regola, il sistema tributario italiano non contempla tributi totalmente fissi<sup>(19)</sup>, ma sia tributi che possono essere applicati in misura fissa o proporzionale, come l’imposta di registro, sia tributi sempre proporzionali, come l’imposta sul reddito delle società (Ires): questa è calcolata attraverso la moltiplicazione della base imponibile per un’aliquota fissa, di guisa che più sarà alto l’imponibile maggiore l’imposta, determinata proporzionalmente ad esso.

<sup>(18)</sup> M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., p. 15.

<sup>(19)</sup> Fa eccezione il canone Rai, che è applicato in misura fissa sul presupposto della detenzione di un apparecchio radiofonico o televisivo.

Anche per i tributi proporzionali può farsi una relativa distinzione, tra tributi proporzionali progressivi e non progressivi. La differenza è evidente: mentre il tributo proporzionale non progressivo è esemplificato da una costante, ovvero l'aliquota fissa, i tributi proporzionali progressivi causano un aumento dell'aliquota connesso all'aumento della base imponibile.

La progressività può essere applicata in vari modi.

La progressività semplice o c.d. continua, in cui l'aliquota aumenta al crescere del reddito in senso direttamente proporzionale ad esso, e progressività a scaglioni. Della seconda il diritto positivo contempla più applicazioni.

a) Progressività a scaglioni aggiuntivi, in cui *“anziché essere uniforme varia col variare della base imponibile, la quale, quindi, è divisa in scaglioni, per ciascuno dei quali la legge stabilisce un tasso via via più elevato, fino ad un limite massimo oltre il quale l'imposta diventa proporzionale”* <sup>(20)</sup>. Esempio classico è quello dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), che viene applicato proporzionalmente al reddito ma che aumenta di intensità all'aumentare del reddito stesso. L'applicazione concreta di tale metodo di calcolo prevede che l'aliquota si applichi per ciascuna ripartizione dell'imponibile (per ciascun scaglione), e che poi sull'eccedenza si applichi l'aliquota successiva <sup>(21)</sup>.

b) Progressività a scaglioni sostitutivi: in questo caso, al superamento di una data soglia la percentuale cambia per l'intera base imponibile.

Anche i meccanismi correttivi della proporzionalità semplice, infine, impongono il rispetto dell'art. 53, comma 2, Cost. e, per questo, il mantenimento della progressività.

#### 1.4. Regimi fiscali sostitutivi.

L'ordinamento prevede anche regimi fiscali sostitutivi.

Questi sono qualificabili come meccanismi impositivi che, per ragioni connesse all'applicazione del tributo stesso o, sovente, in virtù di un *favor* nei confronti di determinate categorie di redditi, sostituiscono il regime impositivo comune <sup>(22)</sup>.

<sup>(20)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 267.

<sup>(21)</sup> Ad esempio, in base all'art. 11, del dpr n. 917/1986 gli scaglioni Irpef sono così determinati: fino a 15.000 euro, 23 per cento; oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 27 per cento; oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro, 38 per cento; oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro, 41 per cento; oltre 75.000 euro, 43 per cento.

<sup>(22)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., 255 e ss.

Generalmente, tali regimi trovano la propria ragion d'essere nella semplificazione, da parte del legislatore, di talune fattispecie tributarie, e operano perciò in sostituzione della disciplina applicabile in via ordinaria. Va specificato che, sebbene muti il meccanismo impositivo e sia prevista una diversa aliquota, non cambiano le regole di formazione del presupposto imponibile che, in linea di principio, sono le medesime.

Esempio classico sono i regimi sostitutivi (ad es. regime forfettario) in virtù di cui una serie di contribuenti con determinate caratteristiche, sono ammessi a beneficiare di un meccanismo sostitutivo rispetto a quello generale dell'Irpef, con la previsione, in luogo degli scaglioni, di un'imposta forfettaria *ad hoc*. In questo caso, si sostituisce un'imposta proporzionale progressiva (l'Irpef) con un'altra sostitutiva, proporzionale non progressiva.

Altro regime tributario sostitutivo è quello applicato ai redditi di capitale, al fine di perseguire l'obiettivo di una tassazione semplificata, e spesso agevolata <sup>(23)</sup>. Il meccanismo utilizzato permette un'applicazione ed una riscossione dell'imposta rapida ed efficace, a carico di un soggetto diverso da quello effettivamente titolare del provento.

Resta chiaro che se i requisiti per l'applicazione dell'imposizione sostitutiva vengono meno, rivivono le regole ordinarie.

### 1.5. Esenzioni, agevolazioni ed esclusioni.

La norma tributaria disciplina, oltre che il presupposto, anche la concreta e attuale applicazione del tributo, talvolta in modo differenziato. È possibile che siano previste delle condizioni agevolative e, pertanto, che alcune categorie di contribuenti siano esentate in tutto o in parte dal pagamento del tributo. Sicché, una data manifestazione di capacità contributiva non ha rilevanza tributaria ai fini dell'applicazione del tributo.

Nell'ambito della contemporanea legislazione europea, statale e regionale, esiste un'ampia casistica di agevolazioni fiscali che include fattispecie differenti aventi, in comune, il regime derogatorio rispetto alla disciplina generale, per effetto del riconoscimento *ope legis* di un vantaggio di natura tributaria al soggetto passivo.

---

<sup>(23)</sup> L'art. 5 del D.lgs. 21 novembre 1997, n. 461, stabilisce che "I redditi di cui alle lettere da c) a c-quinquies) del comma 1 dell'articolo 81, del testo unico delle imposte sui redditi (...) sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota del 12,50 per cento". In argomento P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., p. 235.

La problematica delle agevolazioni, dei rispettivi confini e della natura giuridica, è stata oggetto di un lungo dibattito senza che, peraltro, si sia pervenuti ad una soluzione definitiva. La dottrina aveva elaborato una categoria generale, ricostruendola come fattispecie eccezionale idonea ad esentare situazioni o persone dall'imposta. Si può ritenere che le ragioni di tale interesse da parte degli studiosi siano essenzialmente di ordine pratico. Infatti, la visione classica, basata sull'eccezionalità della norma agevolativa rispetto alla norma impositiva generale, non consentiva di utilizzare lo strumento dell'*analogia legis*, limitando, di fatto, la portata di tali norme <sup>(24)</sup>. La Corte di cassazione, a sua volta, ha in più occasioni negato la possibilità di interpretazione estensiva in tale ambito <sup>(25)</sup>. Anche oggi, la ricostruzione dogmatica della categoria appare dubbia tra gli studiosi, come anche dibattuti restano i contorni delle due principali *species* di agevolazione, le esclusioni e le esenzioni, delle quali si deve ora brevemente trattare.

Nell'ambito del *genus* "agevolazioni" convivono più *species*, differenziate in base al loro carattere patrimoniale o meno. Le prime operano in presenza di una manifestazione economica diretta, incidendo sulla obbligazione tributaria in senso stretto. Le seconde, prive di contenuto economico, possono riguardare gli obblighi strumentali. Le agevolazioni a carattere patrimoniale possono essere ulteriormente suddivise in esclusioni ed esenzioni. A loro volta, queste possono definirsi oggettive, quando la norma ha l'effetto di escludere o esentare il rapporto nella sua rilevanza obiettiva, e, viceversa, si dicono soggettive, quando esclusa o esentata dall'imposizione è una determinata categoria di soggetti.

Tali fattispecie sono state variamente interpretate e, in alcuni casi, ritenute sostanzialmente coincidenti. Dal punto di vista funzionale, l'effetto è sempre il medesimo, ovvero quello di agire sul presupposto impositivo elidendo all'origine l'obbligazione tributaria e, con essa, il tributo.

È possibile spiegare la differenza tra esclusioni ed esenzioni col diverso loro modo di agire sul presupposto impositivo.

Le esclusioni "*pur delimitando in via negativa l'ambito di applicazione del tributo, ne specificavano i principi ispiratori adattandoli alle diverse situazioni di fatto*" <sup>(26)</sup>, mentre nelle esenzioni vi sono ragioni extra-tributarie per ritenere il rapporto o il soggetto esente da imposta. Sembra quindi corretta la ricostruzione offerta dalla dottrina tributarista, che qualifica le esenzioni

<sup>(24)</sup> Sul divieto di analogia nel caso di leggi eccezionali, si veda l'art. 14 delle Preleggi.

<sup>(25)</sup> Cfr. Cass. civ. sez. V, sent., 21 febbraio 2014, n. 4170.

<sup>(26)</sup> Si veda P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 244.

come una deroga alla disciplina generale del tributo, e le esclusioni quali enunciati contenuti in norme integrative della norma base, che escludono dalla fattispecie tributaria quello che, di regola, è un presupposto tipico, ma che per effetto della esclusione non viene colpito dalla imposizione <sup>(27)</sup>.

È il caso dell'art. 10 del dpr n. 633/72, rubricato "*Operazioni esenti dall'imposta*", il quale disciplina una lunga serie di operazioni che, pur integrando il presupposto impositivo, per ragioni sociali o di politica tributaria sono sottratte all'imposizione. Un altro esempio di esenzione anche se strutturalmente diverso riguarda il reddito di impresa: ai sensi dell'art. 87 del Tuir, rubricato "*Plusvalenze esenti*", le plusvalenze possono essere sottratte alla tassazione in quanto, al ricorrere di determinati elementi, "*non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti*".

Le esclusioni operano diversamente <sup>(28)</sup>. Esse non negano il presupposto del tributo ma spiegano su di esso un'efficacia limitativa, così da escludere dalla base imponibile i redditi che non sono soggetti a tassazione. Un esempio classico è quello dell'art. 3, comma 3, lett. a), del Tuir, secondo cui "*sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile: i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva*". Così, ai sensi dell'art. 74, comma 1, del Tuir, sono esclusi dall'Ires lo Stato, le sue pubbliche amministrazioni nonché gli enti territoriali <sup>(29)</sup>. Anche in questo caso, l'esclusione conferma un principio già presente nell'ordinamento giuridico, desumibile da altre norme generali.

## 1.6. Credito d'imposta.

Questa figura sta ad indicare una fattispecie soggettiva tributaria a favore del contribuente – sia persona fisica che giuridica – nei confronti dello Stato. L'ordinamento disciplina varie ipotesi di credito d'imposta, che possono originare da un errore di calcolo e liquidazione dell'imposta, da un errore nel versamento, oppure da vicende di natura agevolativa. Nel complesso, tali evenienze fanno sorgere in capo al soggetto un credito da computare, ove

<sup>(27)</sup> Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 114.

<sup>(28)</sup> La dottrina ha opportunamente messo in rilievo che la distinzione non è di poco conto, dal momento che i costi inerenti ai proventi esclusi sono deducibili, mentre i costi inerenti ai proventi esenti non sono deducibili. Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 114. Tuir, artt. 89 e 109, comma 5.

<sup>(29)</sup> P. BORJA, *Il sistema tributario*, cit., *passim*.

ricorrano le condizioni previste per il loro utilizzo, in diminuzione rispetto ai tributi da versare.

Ove nasca da questioni legate alla mera liquidazione, o da versamenti eccedenti rispetto al *quantum debeatur*, il credito è strutturalmente privo di un presupposto autonomo, trovando la sua ragion d'essere in quello medesimo che ha giustificato l'imposta liquidata, o generato l'eccedenza d'imposta <sup>(30)</sup>.

Dal punto di vista del rimborso, come diremo meglio, il credito rappresenta la struttura prodromica ad ogni possibile richiesta di ripetizione dell'imposta: prima di poter restituire delle somme ad un contribuente, lo Stato deve confermare d'essere debitore, riconoscendo la posizione di credito del contribuente. Ove quest'ultimo non si attivi direttamente, è lo stesso ufficio che, ai sensi dell'art. 36 *bis* del dpr n. 600/1973, deve provvedere a liquidare la posta in uscita, chiedendone al contribuente la conferma con una comunicazione di irregolarità. Di tali procedure, però, ci si occuperà più diffusamente in un secondo momento, nei capitoli ove viene studiata la natura giuridica della dichiarazione e il diritto al rimborso. Qui preme solo anticipare che, in questi casi, il credito d'imposta è privo di un presupposto proprio e vive di luce riflessa, in relazione al presupposto base del suo atto genetico (ad esempio, l'errato versamento). Questo è particolarmente importante laddove il credito d'imposta è utilizzato come correttivo strutturale di un sistema tributario in cui il versamento (o la liquidazione a credito) può essere anticipato rispetto al presupposto d'imposta (c.d. acconti d'imposta), e l'obbligo di integrale versamento (c.d. riscossione frazionata) viene attuato attraverso un meccanismo che si è denominato "*delle riscossioni provvisorie e dei versamenti anticipati*" <sup>(31)</sup>.

Per dirlo diversamente, l'inattualità di una posta potrà comportare comunque il versamento o la riscossione, essendo anche la disciplina dei

---

<sup>(30)</sup> Nel capitolo dedicato al rimborso, si vedrà che questo presuppone una *causa solvendi*, e, quindi, è indissolubilmente legato al rapporto preesistente, il diritto di credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Quanto alla fonte del credito d'imposta, va precisato che questo non deriva necessariamente da un errato versamento (anche se nella pratica è il caso più frequente), potendo anche sorgere dall'applicazione di un dato meccanismo impositivo: l'Iva, per esempio, si considera a debito dei clienti e a credito dei fornitori.

<sup>(31)</sup> Cfr. Corte cost., sent. n. 77/1967, secondo cui: "*non è arbitrario ritenere in via del tutto provvisoria che il reddito denunciato dal contribuente per un periodo d'imposta si produca, almeno nella stessa misura, anche nei due periodi successivi: permanendo la fonte produttiva, non sembra irragionevole prevedere la formazione d'un imponibile per lo meno eguale nell'anno o nei due anni seguenti. Perciò non si può negare che l'obbligazione tributaria sia collegata a quello che è il suo presupposto*", così in G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 309.

rimborsi (come la riscossione) un fenomeno al centro di una specifica politica tributaria. Tali casi, tuttavia, non esauriscono la fenomenologia connessa alle operazioni “a credito”, che sono utili anche per riallineare fenomeni che, altrimenti, sarebbero difficilmente gestibili. Si pensi, ad esempio, al c.d. *foreign tax credit* che si attua attraverso il riconoscimento in Italia di un credito, direttamente derivante dalle imposte pagate a titolo definitivo all'estero. In questo caso, il generarsi del credito serve al sistema per effettuare la detrazione dall'imposta dovuta in Italia ai sensi dell'art. 165 del Tuir in base a cui: “*Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione*”.

Differente è l'ipotesi del credito derivante da una disposizione agevolativa.

In questo caso, il credito si fonda su un autonomo presupposto, giustificandosi in esso; un esempio recente è disciplinato dai commi 1051-1067 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178, a sostegno dell'innovazione tecnologica e digitale. In questa ipotesi, il credito d'imposta presenta un'autonoma causa o presupposto, regolata dalla specifica norma agevolativa che, nella specie, consente alle aziende di beneficiare di un credito parametrato alla qualità e alla dimensione dell'investimento effettuato <sup>(32)</sup>.

---

<sup>(32)</sup> Il comma 1056 dispone che: “*Alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro*”.



## CAPITOLO 2

### NATURA GIURIDICA E OGGETTO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

SOMMARIO: 2.1. Natura giuridica dell'obbligazione tributaria tra disciplina amministrativa e disciplina civilistica. – 2.2. Nascita dell'obbligazione tributaria tra previsione della legge e provvedimento dell'amministrazione pubblica. – 2.3. Presupposto e forme dell'obbligazione tributaria. – 2.4. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

#### **2.1. Natura giuridica dell'obbligazione tributaria tra disciplina amministrativa e disciplina civilistica.**

Nel precedente capitolo è stato ricostruito il rapporto obbligatorio tra cittadino e amministrazione pubblica, conseguente al verificarsi del fatto impositivo <sup>(1)</sup>. Occorre adesso affrontare lo studio della natura giuridica e dell'oggetto dell'obbligazione tributaria, ripartendo dalle considerazioni già in precedenza svolte.

Va in generale ribadito che, quale settore che regola la funzione pubblica del prelievo, anche il diritto tributario – alla stessa stregua di altre materie, si pensi al diritto dell'ambiente, urbanistico, sanitario ecc. – inerisce al diritto amministrativo: ciò spiega il perché una matrice marcatamente amministrativa pervada l'intera disciplina. Ed infatti il rapporto giuridico che si crea tra lo Stato e il contribuente, in conseguenza del verificarsi del c.d. presupposto d'imposta, presenta una connotazione, strettamente pubblicistica, pur con tratti assimilabili alle obbligazioni di diritto comune. Anche di recente, la dottrina tributaria ha rimarcato che l'obbligazione fiscale è da includere nella categoria delle obbligazioni pubbliche, dal momento che coinvolge

---

<sup>(1)</sup> E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940, p. 47, secondo cui l'obbligazione tributaria è "(...) un vincolo discendente dalla potestà d'imposizione, e disciplinato dalla legge in favore dell'ente pubblico, il cui contenuto può essere diverso, ma la cui funzione è quella di attuare la concreta distribuzione del carico fiscale tra gli individui, secondo i principi che dominano nel particolare ordinamento".

un soggetto pubblico ed è funzionalizzata alla realizzazione di un interesse, anch'esso pubblico <sup>(2)</sup>.

La questione, tuttavia, è più complessa e più semplice allo stesso tempo.

Per spiegarne la complessità, senza cadere in tentazioni definitorie, limitiamoci ad utilizzare quella locuzione tanto utile agli scienziati del diritto per qualificare fenomeni che, considerata la loro strutturazione dinamica, si lasciano descrivere come fattispecie a formazione progressiva. Anche quella tributaria è una fattispecie – meglio sarebbe dire un fenomeno – a formazione progressiva che, peraltro, si presenta con un ulteriore carattere: la sua ambivalenza giuridica. Essa, infatti, non indica solo un rapporto obbligatorio, ma anche una potestà pubblica ablatoria che tutto lo pervade. A seconda della sua evoluzione storica, può accadere che la fattispecie resti su un piano, oppure evolva e si sposti su un piano diverso, oppure si trovi a cavallo di entrambi. Infatti, un conto è se, al sorgere del fatto impositivo e nei tempi di legge, il contribuente accerti, dichiari e versi le imposte. Altro è il caso in cui questi ometta di accertare, oppure di dichiarare, oppure solo di versare. Altro, ancora, è il caso in cui, anche in seguito alla dichiarazione e al versamento delle imposte da parte del contribuente, l'ufficio avvii un procedimento di controllo o di accertamento nei suoi confronti. In tale ultima evenienza, persino, l'esito non è omogeneo: può darsi che l'amministrazione concluda il procedimento senza adottare provvedimenti, perché riscontra una situazione in regola (il contribuente normalmente non lo saprà, rimanendo questa attività interna all'amministrazione), oppure lo concluda con un provvedimento di rettifica della dichiarazione e accertamento di un debito, oppure con un provvedimento di irrogazione di una sanzione (si vedrà che, di solito, si tratta dell'unico provvedimento accertativo e sanzionatorio). Ma può anche darsi che l'amministrazione avvii un procedimento amministrativo di autotutela, di rimborso, ecc.

Ora, sia ben chiaro, tutte queste evenienze non indicano l'esistenza di rapporti diversi, ma, conclamata l'eterogeneità dei possibili suoi oggetti, di un rapporto o fattispecie unica, che, progressivamente ed in relazione ad eventi concreti, può modificarsi e dare luogo a fatti, atti, procedimenti e provvedimenti ad iniziativa, sia privata sia pubblica, senza che ciò ne faccia venire meno la sua originaria natura giuridica di rapporto obbligatorio.

Proprio ciò, quindi, consente di dire che la questione è più semplice di quanto possa a prima vista sembrare. Per dimostrarlo, ci si deve riferire alla

---

<sup>(2)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 293.

vicenda obbligatoria per definizione, che è quella di diritto privato. Questa, non dissimilmente, si può sviluppare con la medesima complessità e progressività di quella tributaria. Infatti, se il debitore paga *nulla quaestio*: l'obbligazione è estinta con un mero fatto giuridico, l'adempimento. Se, invece, questi non esegue la sua prestazione, il creditore ha il diritto di porre in essere tutta una serie di iniziative, dalla intimazione ad adempiere, al ricorso al giudice per l'accertamento del credito oppure per ottenerne l'esecuzione, per eseguire un pignoramento, un'espropriazione ecc.

Quanto si è considerato autorizza a trarre alcune provvisorie conclusioni, circa la natura giuridica dell'obbligazione tributaria.

Anzitutto questa si dice pubblica perché ha ad oggetto l'adempimento di un debito erariale (pagamento delle imposte). Sotto il profilo oggettivo, dunque, nessuna variante si rileva tra le due obbligazioni. Senonché, la natura del creditore e l'inerenza dell'obbligazione ad un interesse pubblico primario, cui è correlata l'esistenza stessa dello Stato e degli enti pubblici (che verrebbe a cadere d'un colpo se non si pagassero più le imposte), è all'origine della previsione normativa di rimedi speciali nel caso di suo inadempimento.

Per questo, nell'andamento patologico, anziché doversi rivolgere al giudice per l'accertamento del credito e la riscossione, l'amministrazione ha la *potestas* di accertare e di riscuotere direttamente i tributi, sempre sotto il controllo di un giudice terzo cui, ai sensi dell'art. 113 Cost., è sempre possibile ricorrere per ottenere la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi lesi da atti amministrativi. Naturalmente, l'esercizio di siffatta potestà dà luogo e, cioè, si estrinseca in provvedimenti di varia struttura e funzione, che sono adottati a termine di procedimenti che Giannini chiamava di imposizione tributaria.

Perciò, costituendo l'oggetto di un rapporto obbligatorio di diritto pubblico, nell'eventualità di inadempimento – altrimenti lo Stato neppure attiverebbe i suoi poteri riscossori – i tributi sono accertati ed esatti attraverso quei procedimenti speciali di natura ablatoria o espropriativa di cui si tratterà <sup>(3)</sup>, e che conducono all'adozione di atti impositivi di diversa specie, a riprova che l'obbligazione tributaria, data l'ambivalenza del rapporto da cui sorge, è strettamente correlata alla vicenda amministrativa, nei limiti che si sono detti. Questo, peraltro, svaluta in parte la *querelle* circa la natura dichiarativa o costitutiva del provvedimento, dal momento che se il

---

<sup>(3)</sup> Per un utile studio comparativo con il procedimento e provvedimento di natura espropriativa si veda l'attenta disamina di V. CIERVO, E. CONTE, *La difesa del cittadino nell'espropriazione per P.U.*, Milano, 2013, p. 53 ss.

soggetto adempie, allora la sua obbligazione è certamente da ricondursi alla legge, mentre se è necessario un intervento impositivo dell'amministrazione, sembra altrettanto indubitabile che, specie in presenza di un procedimento di esecuzione coattiva, sia a questo da farsi risalire l'effetto ablatorio vero e proprio.

Ciò nondimeno, l'obbligazione fiscale resta per altri aspetti riconducibile al diritto civile, di guisa che la disciplina amministrativa è integrata dalle norme comuni, se compatibili, benché asservite alla "speciale" funzione tributaria dello Stato. Analogamente alla materia degli appalti e delle concessioni, anche questo è un settore in cui trovano generalizzata applicazione i principi civilistici in tema di obbligazioni <sup>(4)</sup>.

Ora, è innegabile che tutto ciò riverberi sulla natura della stessa obbligazione tributaria, la cui definizione impone di accertare i confini tra il diritto amministrativo e il diritto dei privati, onde verificare in quale misura e limiti all'attività pubblica di determinazione della ricchezza, verifica delle dichiarazioni, accertamento e così via, sia applicabile il *corpus* di norme comuni formatosi per regolare fenomeni obbligatori diversi da quelli propriamente impositivi.

A conferma di un'integrazione per quanto compatibile tra sistemi giuridici pubblico e privato, ad esempio, giova ricordare che anche altre norme di primario rilievo nella vicenda tributaria (si pensi a quelle in tema di formazione del bilancio) si ritrovano nel V libro del codice civile. Ai fini della determinazione dell'Ires, infatti, il risultato d'esercizio rappresenta il punto di partenza su cui operare le variazioni che impone il Tuir. Allo stesso modo, le attività di notifica dei provvedimenti tributari sono regolate dal codice di procedura civile, cui rinvia la norma tributaria che disciplina il procedimento attraverso cui detti atti devono essere portati a conoscenza del destinatario <sup>(5)</sup>.

Quindi, esclusa la perfetta sovrapposibilità tra obbligazione tributaria e civilistica, ma anche una loro assoluta differenziabilità, può ritenersi che nella vicenda di specie lo schema applicabile è retto, anzitutto, da norme prettamente pubblicistiche, e in via residuale ma generale da norme civilistiche.

Ad esempio, la dottrina ha rilevato importanti "ripercussioni (o ricadute) sul terreno della regolamentazione di vari aspetti dell'istituto" <sup>(6)</sup> in merito

---

<sup>(4)</sup> In argomento M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, *passim*.

<sup>(5)</sup> Si veda l'art. 60 del dpr n. 600/1973.

<sup>(6)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 298.

alla solidarietà, alla compensazione, alla prescrizione (ed al suo rapporto con l'istituto della decadenza dal potere accertativo o dall'esercizio del diritto al rimborso), al divieto di rinunce, transazioni, atti dispositivi del credito tributario e così via. Ed infatti, nel successivo capitolo si prenderanno in esame una serie di vicende modificative dei rapporti attivi e passivi tra Stato e contribuenti, che per molti aspetti ricalcano istituti di diritto comune e, di conseguenza, sono sottoposti alle rispettive norme, o perché a queste si fa rinvio, o perché ad esse si ispira in parte la disciplina settoriale.

Sommati i vari aspetti della vicenda, possiamo adesso avviarci a concludere, per quanto si possa, il discorso sulla natura giuridica dell'obbligazione tributaria.

Questa fa sorgere un rapporto complesso tra il contribuente e la pubblica amministrazione, nell'ambito del quale coesistono posizioni di debito-credito, obblighi strumentali, vicende e attività amministrative, anche a carattere coattivo. Nel suo nucleo essenziale, tale rapporto può certamente essere interpretato attraverso il modulo dell'obbligazione civilistica, senza però che sia sussumibile in esso, stante la sua struttura ablatoria <sup>(7)</sup>. In senso additivo e integrativo, soccorre infatti la normativa amministrativa settoriale che configura un modello misto di rapporto obbligatorio; che, senza tradursi in un *tertium genus*, è tuttavia una peculiare risultante di tratti pubblicistici e tratti privatistici, nella marcata prevalenza dei primi.

La dottrina tributarista dubita della possibilità di inquadrare il rapporto tributario nello schema tipico dell'obbligazione <sup>(8)</sup>. La difficoltà ricostruttiva, sul piano dogmatico, è la stessa riferibile all'intera categoria delle "obbligazioni pubbliche" e, quindi, anche al rapporto obbligatorio tributario, dove non vi è parità tra le parti dal momento che, delle due, una dispone di un potere direttamente appropriativo in caso di inadempimento <sup>(9)</sup>. È indubbio che questi elementi allontanano lo schema dell'obbligazione civilistica, e richiamano quello amministrativo: si pensi ai poteri esecutivo e sanzionatorio dello Stato.

Tuttavia, tale approccio non deve far perdere di vista che alla base del rapporto obbligatorio tributario vi è non l'amministrazione ma la legge, a

<sup>(7)</sup> M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 82 e ss.

<sup>(8)</sup> Definito "un ingombrante feticcio" da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 143.

<sup>(9)</sup> In proposito anche A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, pp. 102-103. Cfr. M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Milano, 1964, p. 71 e ss.

sua volta presidiata da valori e principi fondamentali della Costituzione, ispirati alla parità e uguaglianza tra i soggetti, sia pubblici che privati, il che naturalmente ridimensiona qualsiasi tendenza – eccessivamente tollerata – a sbilanciare il rapporto verso la super-preminenza dell'interesse pubblico fiscale, che non giustifica sul piano dei valori costituzionali la violazione di nessun altro diritto, giacché di pari rango.

## 2.2. Nascita dell'obbligazione tributaria tra previsione della legge e provvedimento dell'amministrazione pubblica.

Come si è detto, la dottrina ha qualificato “obbligatorio” il rapporto tributario, e per ricostruire il versamento delle imposte dovute dal contribuente ha utilizzato la figura giuridica dell'obbligo<sup>(10)</sup>. Trattasi peraltro di una figura complessa, perché a sua volta include prestazioni diverse da quella del pagamento<sup>(11)</sup>.

Come si è visto, il ricorso allo schema obbligatorio se, da una parte, consente di ricostruire la relazione giuridica tra cittadino e amministrazione, dall'altro, non è sufficiente a spiegare tutti gli aspetti della vicenda, dal momento che su questa incide ampiamente la funzione amministrativa. Perciò, il paradigma dell'obbligazione in tale materia necessariamente risente della natura pubblica dell'attività e, tra l'altro, dell'indisponibilità del rapporto, sottratto alla volontà delle parti.

Una più generale premessa, al riguardo, sembra doversi imporre.

Sino alla metà del ventesimo secolo, il compito di accertare e determinare i tributi era riservato dominio dei pubblici uffici e “(...) *la tassazione era necessariamente commisurata a circostanze elementari, ad entità materiali «visibili» (...) a tal fine dominava l'attività di stima degli uffici tributari e dei loro ausiliari, ed erano rare le questioni di diritto, spesso relative solo all'assoggettabilità al tributo di una certa attività o di un certo soggetto*”<sup>(12)</sup>. Nel secolo scorso, a seguito delle grandi riforme tributarie degli anni settanta, si

<sup>(10)</sup> Nel caso degli acconti d'imposta, il pagamento può essere messo a scadenza anche prima che si concretizzi il presupposto, salvo conguaglio delle somme dovute o versate in eccesso; sulla costituzionalità di tale prassi Corte cost. 77/1967, già citata.

<sup>(11)</sup> A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 22 e ss. In tema, si rimanda sul punto a M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, p. 38 e ss., nonché E. VANONI, *Elementi di diritto tributario*, cit., p. 47 e ss.

<sup>(12)</sup> R. LUPI, *Diritto tributario*, cit. p. 240.

è spostato sul contribuente il compito di dichiarare i redditi <sup>(13)</sup>. In esito ad una liberalizzazione del sistema, oggi spetta al soggetto passivo del rapporto, entro uno spazio di autonomia riconosciuto dalla legge, la responsabilità di denunciare il proprio carico tributario, e all'amministrazione pubblica quella di svolgere accertamenti e controlli. La vicenda, in realtà, sembra potersi inquadrare nella categoria degli atti privati sostitutivi dell'attività amministrativa, tipica di altri settori pubblici. Si pensi alla segnalazione certificata di inizio di attività (SCIA) e alla denuncia di inizio di attività (DIA), che sono istituti improntati ai principi di liberalizzazione, di semplificazione e di certezza dei rapporti giuridici, nonché di tutela del legittimo affidamento <sup>(14)</sup>. Le attività soggette a tale disciplina sono, perciò, conformate dalle leggi amministrative e, quindi, sottoposte a successive verifiche dei requisiti da parte degli uffici, entro un termine stabilito. Il contemperamento tra principi di libertà e di autorità è stato raggiunto mediante il riconoscimento a favore dell'amministrazione di uno *spatium deliberandi*, nel cui ambito questa può e deve verificare l'esistenza dei presupposti normativamente previsti per l'esercizio delle facoltà insite nei suddetti istituti. Il rispetto di tale prerogativa istituzionale comporta, da parte del privato, di iniziare i lavori solo dopo lo scadere di tale termine. Il silenzio si forma, quindi, solo se entro tale termine l'amministrazione pubblica non adotta un provvedimento che preclude al privato di esercitare tali facoltà.

*Mutatis mutandis*, il fenomeno si presenta allo stesso modo nella vicenda fiscale, ove il contribuente è legittimato a compiere atti accertativi e di denuncia, sui quali l'amministrazione dispone di un ampio potere di accertamento e controllo.

Ora, se nel tempo l'attività tributaria è così mutata, e l'obbligo di dichiarare i propri redditi si è trasferito in capo al privato, non vuol dire che sia venuta meno la natura giuridica dell'obbligazione. Il contribuente resta, infatti, in una situazione passiva e, cioè, di soggezione allo Stato creditore, dotato dal legislatore di una serie di strumenti particolarmente invasivi per tutelare il credito tributario, e riscuotere il pagamento del dovuto. Il cittadino, tuttavia, non può essere obbligato al pagamento che in base alla legge,

<sup>(13)</sup> *Ibidem*, 241.

<sup>(14)</sup> Si vedano l'art. 19 della l. n. 241/1990 s.m.i., e gli artt. 22 e seguenti del dpr n. 380/2001 s.m.i. Sono considerati "istituti non provvedimentali", vale a dire espressione delle facoltà di godimento del proprietario e/o degli altri aventi diritto in presenza dei presupposti normativamente stabiliti, si veda Cons. Stato, Adunanza Plenaria n. 15/2011; id. Commissione speciale n. 433/2016.

e, al contempo, lo Stato non può rinunciare al prelievo stante la c.d. indisponibilità dell'obbligazione e, anche sul piano accertativo, agisce con l'efficacia tipica dell'attività provvedimentale esecutoria.

La relazione obbligatoria contrappone interessi qualitativamente diversi, strumentali alla soddisfazione di altrettanti beni della vita.

L'interesse dello Stato di garantire, attraverso il prelievo, il corretto funzionamento della macchina amministrativa. L'interesse del cittadino di contribuire in misura equa alle spese pubbliche, proporzionata alla propria attitudine contributiva, sì da assicurarsi, con le restanti risorse, un'esistenza libera e dignitosa. Quindi, da un lato vi è lo Stato creditore, che riscuote per il bene di tutti ed è perciò dotato di potestà specialmente invasive. Dall'altro vi è il contribuente, che non può essere espropriato ed escusso oltre le sue capacità, a maggior ragione per causa di coloro che non contribuiscono o per incapacità dello Stato di gestire correttamente le risorse prelevate.

Si tratta di beni ed interessi ambedue "primari", dal cui bilanciamento dipende la tenuta democratica dello Stato.

Ove si rilegga da questa prospettiva la teoresi dell'obbligazione tributaria, molti dei problemi dibattuti in dottrina negli ultimi anni assumono contorni più definiti, e probabilmente vengono ad essere ridimensionati. Sul campo due sono state le principali ricostruzioni della dottrina, tra loro assai differenti, sulle quali si ritornerà anche nello studio del procedimento amministrativo ad oggetto tributario <sup>(15)</sup>.

Secondo una teoria *dichiarativa*, l'obbligazione tributaria nasce in conseguenza del realizzarsi del presupposto d'imposta, molto prima che si attivi l'amministrazione pubblica per accertarla o recuperarla e, perciò, indipendentemente dal suo intervento provvedimentale <sup>(16)</sup>. L'accertamento o eventuali atti di riscossione, pertanto, hanno la sola funzione di rendere liquido ed esigibile un credito nato automaticamente *ex lege* <sup>(17)</sup>.

Si contrappone a questa la teoria *costitutiva*, che invece riconduce la nascita dell'obbligazione all'attività provvedimentale dell'amministrazione finanziaria <sup>(18)</sup>. Il presupposto impositivo, nell'ambito di questa ricostruzione, è sistemato in senso completamente differente, ritenendosi che il suo

<sup>(15)</sup> Si rinvia al Capitolo I, Parte III. Per una ricostruzione della diatriba dottrinarina E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987.

<sup>(16)</sup> A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, e P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

<sup>(17)</sup> Le parole usate fanno eco a A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, cit., p. 91.

<sup>(18)</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964.

perfezionamento sia strumentale alla nascita del rapporto debito-credito. In sostanza, perché sorga l'obbligazione è necessario che il fatto dotato di forza economica sia concretamente accertato ed attivato nei confronti del contribuente, o da questi certificato nella dichiarazione<sup>(19)</sup>. L'amministrazione ha dunque la potestà di costituire il rapporto obbligatorio, che sorge per effetto dell'atto amministrativo<sup>(20)</sup>. La nascita dell'obbligo di contribuire, perciò, presuppone l'adozione dell'avviso di accertamento, dell'iscrizione a ruolo o, comunque, di un atto avente i caratteri del provvedimento.

Da ultimo, il dibattito dottrinale ha portato all'elaborazione di una terza teoria, che si può definire *mista o procedimentale*<sup>(21)</sup>, secondo cui al concretizzarsi del presupposto d'imposta segue la nascita di un mero obbligo, mentre l'obbligazione vera e propria nasce soltanto dagli atti tributari<sup>(22)</sup>.

Pur senza negare alcune buone ragioni della seconda e della terza, maggior successo ha avuto la prima teoria "... *più immediatamente comprensibile in un contesto in cui al contribuente spetta l'autodeterminazione del tributo, restando al fisco le note funzioni di controllo*"<sup>(23)</sup>. L'efficacia dichiarativa, tuttavia, può meglio essere raccordata alla matrice amministrativistica del diritto tributario, che si traduce nell'attitudine dell'amministrazione ad imporsi unilateralmente attraverso i suoi atti. Così, come la sentenza "(...) *dichiara diritti ed obblighi preesistenti, altrettanto può fare l'atto impositivo, e l'ipotesi di un atto di accertamento ingiusto e non impugnato (...) è affine a quella della sentenza ingiusta*"<sup>(24)</sup>.

### 2.3. Presupposto e forme dell'obbligazione tributaria.

Bisogna ora ritornare sulla nozione di presupposto d'imposta che è, ad un tempo, la causa sia del potere impositivo che dell'obbligo di contribuzione.

<sup>(19)</sup> E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 74 e ss.

<sup>(20)</sup> Cfr. sul punto G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 235.

<sup>(21)</sup> Cfr. P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., passim.

<sup>(22)</sup> Sul punto F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'IGE*, Napoli, 1965, e R. MICELI, *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968; R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., p. 244. Adde P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 324, osserva che "la nozione di procedimento viene utilizzata dalla dottrina essenzialmente per mettere in evidenza la molteplicità degli schemi di applicazione del tributo e la presenza di rilevanti interessi pubblicistici che si correlano alla funzione fiscale delineata dalla legge".

<sup>(23)</sup> R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., p. 244.

<sup>(24)</sup> Id., cit., p. 244-245.

È variamente definito come fatto imponibile, fatto generatore, situazione-base, e presenta una valenza economica <sup>(25)</sup>. La legge ne fa discendere effetti costitutivi, e pertanto essa è una fattispecie costitutiva di obbligazione.

Ora, sul piano teorico è apparsa particolarmente suggestiva la distinzione tra presupposto, fattispecie ed indice di capacità contributiva. Il presupposto è stato ricostruito come l'elemento che "(...) *dalla sintesi complessiva della disciplina dell'istituto, risulta essere la vicenda idonea a permettere la definitiva acquisizione delle somme da parte del soggetto attivo del tributo*" <sup>(26)</sup>. Dal presupposto scaturisce la *fattispecie* d'imposta <sup>(27)</sup> che, secondo la dottrina, può essere: a) soggettiva e oggettiva: la prima riguarda tutte quelle situazioni riconducibili allo status o alla qualifica rilevante ai fini tributari di un soggetto, la seconda si riferisce a singole operazioni, atti o fatti; b) statica e dinamica: la prima si riferisce ai caratteri dell'imposta senza alcuna considerazione del loro divenire, e la seconda dipende dal ciclo economico e tributario <sup>(28)</sup>.

A parte questa distinzione, sono state classificate le seguenti fattispecie impositive, di cui è utile tener conto poiché consentono di ricondurre ad unità le diverse discipline positive:

– *sostitutive*: quando viene applicato un regime sostitutivo, e l'atto economico viene attratto in una forma di tassazione diversa da quella cui sarebbe stato logico ricomprenderla;

– *equiparate*: quando determinate categorie di atti economici sono assimilate ad altre macro-categorie, ad esempio i redditi di cui all'art. 50 del Tuir assimilati ai redditi da lavoro dipendente;

– *supplementari*: si tratta di fattispecie aggiunte o specificate, rispetto alla categoria generale, che consentono la riconduzione di un fenomeno impositivo ad un altro <sup>(29)</sup>.

Nel complesso, trattasi di classificazioni generali puramente descrittive, che tuttavia agevolano l'individuazione dei caratteri tipici dei presupposti dell'imposta.

<sup>(25)</sup> Nel senso di categoria quale "*atto dotato di forza economica*".

<sup>(26)</sup> Così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pp. 277 e 278.

<sup>(27)</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 102 ss.

<sup>(28)</sup> Per un approfondimento si rinvia a: L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001, p. 569; si veda anche A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 275 e ss., sulla distinzione tra presupposto e fattispecie. Si usa dire che la fattispecie è "mutuata" dal presupposto, per affermare che, calato nella realtà fattuale, il presupposto si attua in fattispecie soggettiva.

<sup>(29)</sup> Così F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 97 e ss.

La dottrina si è soffermata sull'ipotesi in cui da un medesimo presupposto nascano obbligazioni diverse o, comunque, frazionate. Ciò può accadere, ad esempio, quando da uno stesso atto o fatto espressivo di forza economica, sorgano più rapporti di debito d'imposta. Tale evenienza è stata ricostruita in modo diverso dagli studiosi. Secondo alcuni, un medesimo presupposto d'imposta, come antecedente logico all'imposizione, può dare origine ad obbligazioni differenti, in certo senso indipendenti l'una dall'altra<sup>(30)</sup>. A parere di un'altra parte della dottrina, invece, l'obbligazione tributaria è sempre unica, ma è possibile che essa sia frazionata, al pari dello stesso presupposto<sup>(31)</sup>. In posizione intermedia si registra una terza posizione, che ritiene possibile avvicinare a quella principale delle obbligazioni "(...) *dotate di una forza minore, non in grado di garantire stabilità ai singoli versamenti*"<sup>(32)</sup>.

Il problema va messo meglio a fuoco, rischiando altrimenti di apparire o privo di soluzione, o irrilevante.

La legislazione tributaria ammette il pagamento delle imposte in forma frazionata, anche precedentemente al verificarsi del presupposto, come si ha per gli acconti, così come permette di assoggettare un singolo fatto a più imposte, liquidate in momenti diversi<sup>(33)</sup>. In presenza di tali fenomeni, attesa l'unitarietà del presupposto impositivo, bisogna interrogarsi circa la sorte dell'obbligazione tributaria e, perciò, sulla sua struttura. La questione è rilevante perché presenta risvolti pratici di un certo peso dal punto di vista dell'attività amministrativa. Se si ritiene che ad ogni presupposto segua la nascita di una fattispecie d'obbligo unitaria, ancorché frazionata, si ha che l'amministrazione finanziaria non deve attendere alcun altro evento, per poter richiedere le somme e attivare le procedure di riscossione. Se, viceversa, si considera ogni singola obbligazione autonoma

---

<sup>(30)</sup> Cfr. R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, p. 153 e ss., per una posizione dichiaratamente in favore della pluralità dell'obbligazione tributaria, con riferimento alla fase attuativa del prelievo; ma soprattutto A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 268 e ss.

<sup>(31)</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 151.

<sup>(32)</sup> R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, cit., p. 155.

<sup>(33)</sup> È il caso dell'art. 42, comma 1, del dpr n. 131/86, con riferimento all'imposta principale, suppletiva e complementare: "È *principale l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica; è suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso*".

dalle altre, l'ufficio impositore dovrà dare atto della nascita di ciascuna, tempo per tempo, con prodromici atti amministrativi preparatori della riscossione.

Ora, parte della dottrina ha evidenziato come *“l'evoluzione del sistema positivo (...) si oppone alla possibilità di individuare un collegamento rigido ed assoluto tra il (solo) verificarsi del presupposto e la nascita di un'unica situazione soggettiva passiva, definibile obbligazione, che determina il diritto di credito del soggetto attivo”* <sup>(34)</sup>.

Tuttavia, esiste una *vis* attrattiva tra presupposto e obbligazione che non può essere altrettanto frazionata in conseguenza della diversità o varianza dei metodi di adempimento. Infatti, se è certamente vero che le situazioni soggettive possano *“(...) sorgere prima che si verifichi il presupposto oppure sulla base di fattispecie temporalmente successive, contribuendo a delineare un procedimento complesso di attuazione della normativa tributaria variabile da tributo a tributo”* <sup>(35)</sup>, ciò non permette, a nostro avviso, di spezzare il collegamento tra presupposto ed obbligazione unitariamente intesa, intendendo questo legame quale nesso causale tra fatto dotato di forza economica e concreto dovere alla contribuzione <sup>(36)</sup>. Soccorre allora, come visto in precedenza, la fenomenologia della realtà a formazione progressiva, che consente di reinterpretare le categorie proposte, ricostruendo il rapporto obbligatorio come fattispecie in divenire, nella quale, di volta in volta, rilevano diversi presupposti, di guisa che ad essi singolarmente segue la nascita di ogni singola obbligazione.

#### 2.4. Indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

La vicenda tributaria è dominata dall'esigenza di mantenere la fattispecie strettamente aderente alla legge: nel divieto di disporre dell'obbligazione

<sup>(34)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 479.

<sup>(35)</sup> *Ibidem*.

<sup>(36)</sup> In questo senso, una recente tesi è stata proposta da S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e posizioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2015, p. 10387, ripercorrendo l'impostazione concettuale di C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 172 e ss. e di A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012, p. 45 e ss. e 581 e ss. Prima dell'accertamento, o prima dell'atto che determina l'effettiva posizione debitoria del soggetto passivo, questi vanterebbe nei confronti del soggetto attivo un mero interesse legittimo, che diventa diritto soggettivo nel momento in cui diventa attuale il debito e, pertanto, (allorché) è notificato al contribuente l'atto impositivo.

“*si ricomprendono tutti i mutamenti giuridici della potestà, che attengono al suo trasferimento o al suo esercizio, compresa un'eventuale rinuncia espressa o tacita*” (37).

Già in epoca anteriore alla Costituzione, la dottrina aveva riconosciuto nella *indisponibilità* o *irrinunciabilità* dell'obbligazione tributaria uno dei tratti identificativi del rapporto d'imposta tra Stato e cittadino (38). Tuttora, essa costituisce il tratto distintivo dell'obbligazione ad oggetto tributario, che sfugge alla disponibilità delle parti del rapporto, anche di quella pubblica, rimanendo sottoposta soltanto alla legge. In certo senso, l'indisponibilità è conseguenza di una carenza originaria del potere di disporre del rapporto tributario, sia dal lato dell'amministrazione che del debitore (39). Essa rileva soprattutto dal lato pubblico, sia con riferimento all'*an*, sia con riferimento al *quantum debeatur*, sia in ordine agli obblighi principali, sia in ordine agli obblighi strumentali, imponendosi in subietta materia il rigido rispetto del paradigma legale, specie nella concessione di benefici al contribuente, che devono essere sempre riconducibili alla legge. Infatti, in virtù dell'art. 23 Cost. solo la legge primaria definisce le prestazioni imposte e l'Amministrazione non può in alcun modo modificare la volontà del legislatore (40).

La fattispecie tributaria soggettiva, in generale, è una frazione di un dato normativo più alto, che individua il fabbisogno finanziario unitario dello

(37) *Ibidem*.

(38) A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 62, trattasi di una ricostruzione risalente ad un tempo anteriore all'entrata in vigore della Costituzione, così A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., p. 22 e ss., G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 48 e ss. In seguito, la categoria dell'indisponibilità è stata ricondotta al principio di legalità e alla riserva di legge, P. PERUGGIA, *Concordato fiscale ed indisponibilità del principio dell'obbligazione tributaria*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1980, II fasc., p. 927 e ss., e al principio di capacità contributiva, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit. p. 330.

Non mancano, in dottrina, posizioni di segno contrario alla tesi della indisponibilità: P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, p. 89 e ss.; A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., p. 22 e ss., G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, cit., p. 48 e ss. Cfr. inoltre R.D. 827/1924, art. 49, recante il regolamento di contabilità dello Stato.

(39) A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., p. 161.

(40) Ezio Vanoni citato in E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente, Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, p. 24, osservava che: “*Il concordato allora è divenuto un elemento indispensabile del tributo. Ma questo istituto che può assolvere un'utile funzione se concepito per definire alcune incertezze relative a singoli elementi obiettivi componenti il reddito, snatura il fatto politico e giuridico dell'imposizione, quando concerne direttamente l'ammontare del tributo*”.

Stato, ripartito tra i cittadini, che si soddisfa attraverso una distribuzione del peso secondo la giusta misura, derivante dall'attitudine alla contribuzione di ciascuno, secondo modi e quantificazioni normativamente stabilite.

Per tale motivo il principio di indisponibilità dell'obbligazione di natura tributaria, del credito e del rapporto strumentale, è immanente a tutti gli Stati evoluti, e nel nostro ordinamento è protetto in egual misura dall'art. 23 e dall'art. 53 Cost. Il primo precetto agisce in senso strutturale, il secondo in senso funzionale: insieme definiscono l'ambito di manovra del legislatore nella sua opera di applicazione dei tributi. Il che non esclude, come vedremo, che vi siano spazi di discrezionalità da parte del potere pubblico. Tuttavia, anche nei casi in cui la legge prevede delle possibili riduzioni, intervenendo in modo generale e astratto sulla quantità della fattispecie impositiva, l'amministrazione propone valutazioni e stringe accordi con il contribuente nell'ambito ristretto della previsione legale. Sul tema si ritornerà nella parte relativa ai procedimenti di accertamento.

## CAPITOLO 3

### VICENDE ATTIVE E PASSIVE DEL RAPPORTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 3.1. Lato attivo del rapporto tributario. Amministrazione fiscale e competenze degli uffici. – 3.2. (*Segue*). Lato passivo. Contribuente e soggettività giuridica tributaria. – 3.3. Solidarietà nell'obbligazione tributaria. – 3.4. Teoria della super-solidarietà nei rapporti plurilaterali. – 3.5. Procedimento di sostituzione nel versamento d'imposta. – 3.6. Fattispecie tipiche della ritenuta a titolo d'imposta e della ritenuta a titolo d'acconto. Traslazione e rivalsa. – 3.7. Status del responsabile d'imposta. – 3.8. Cenni in tema di successione nel debito tributario. – 3.9. Cessione del credito d'imposta. – 3.10. Efficacia interna dell'accollo d'imposta.

#### **3.1. Lato attivo del rapporto tributario. Amministrazione fiscale e competenze degli uffici.**

Per pubblica amministrazione finanziaria e dei tributi si intende il vasto insieme dei soggetti, enti e uffici pubblici, statali, sia centrali che periferici, regionali e locali, preposti alla istituzione, all'applicazione, alla regolamentazione, nonché al controllo, all'accertamento, alla liquidazione, alla contabilizzazione delle entrate pubbliche di natura erariale, nonché a tutte le competenze previste dall'ordinamento in materia <sup>(1)</sup>.

Non tutti questi soggetti sono esclusivamente deputati all'attività fiscale, come nel caso degli enti regionali e locali che, pur dotati di potestà tributarie ai sensi dell'art. 119 Cost., svolgono anche le altre fondamentali funzioni attribuite ad essi dall'art. 118 Cost.

---

<sup>(1)</sup> L'istituzione e applicazione dei tributi locali è demandata agli enti locali, che vi provvedono in via autonomamente, ai sensi dell'art. 119 Cost.: *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I Comuni, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”*.

Pertanto, si parla di amministrazione fiscale in senso ampio per far riferimento a tutti i soggetti pubblici titolari di interessi tributari, anche se essi talora non svolgono in via esclusiva potestà tributarie, e in senso stretto per far riferimento unicamente ai soggetti del sistema amministrativo che possiedono soltanto competenze tributarie (agenzie fiscali ecc.).

A livello centrale, l'amministrazione finanziaria è costituita dal ministero dell'economia e delle finanze, che ha competenza in materia di politica economica, finanziaria, bilancio e fisco e, soprattutto, dalle agenzie fiscali, create a fine anni '90 dalla trasformazione dei dipartimenti delle entrate, delle dogane e del territorio del suddetto ministero. In particolare, l'art. 57 del D.lgs. n. 300/1999 ha istituito le quattro agenzie delle entrate, delle dogane, del territorio (quest'ultima poi confluita nell'agenzia delle entrate <sup>(2)</sup>) e del demanio. Sono enti pubblici non economici, dotati di un'organizzazione tipicamente aziendale, benché i rispettivi funzionari siano considerati dalla legge dipendenti pubblici, sottoposti, anche per le evoluzioni di carriera e per l'accesso alle posizioni dirigenziali, alla disciplina del lavoro pubblico. Le agenzie sono sottoposte alle funzioni di indirizzo, coordinamento, vigilanza e controllo del ministero, sia pure nel rispetto dell'autonomia gestionale di cui le prime sono per legge dotate <sup>(3)</sup>. L'articolazione in uffici statali, regionali e locali delle agenzie, è la ragione per cui anche le amministrazioni regionali e locali di regola attribuiscono alle agenzie fiscali la gestione delle rispettive funzioni tributarie.

Oltre all'amministrazione dello Stato, sono parte del sistema amministrativo fiscale anche altri soggetti che, a vario titolo, esercitano competenze tributarie:

---

<sup>(2)</sup> L'agenzia del territorio è stata successivamente incorporata nell'agenzia delle entrate con il d.l. 6 luglio 2012, n. 95 (art. 23-*quater*), convertito in l. 7 agosto 2012, n. 135.

<sup>(3)</sup> Per una ricostruzione delle competenze e dei rapporti A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 418 e ss. Si rimanda al d.p.c.m. n. 67/2013, recante il regolamento di organizzazione del ministero dell'economia e delle finanze, approvato a norma degli artt. 2, comma 10-*ter*, e 23-*quinquies*, del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 agosto 2012, n. 135, spec. art. 12, lett. da h) a l). In particolare, il dipartimento delle finanze si occupa della pianificazione e del coordinamento delle agenzie fiscali, elaborando le informazioni necessarie per la programmazione degli obiettivi per la gestione delle funzioni fiscali, svolge attività propedeutica e preparatoria per la stipula delle convenzioni, assicura, sulla base degli indirizzi del ministro, il coordinamento generale per preservare l'unitarietà del sistema nell'esercizio delle funzioni della fiscalità e promuove la collaborazione tra i soggetti operanti in campo fiscale, coordina e valuta le funzioni di informazione e assistenza ai contribuenti svolte dalle agenzie, proponendo strategie per il miglioramento dei servizi erogati (lett. h).

- gli enti pubblici territoriali che gestiscono e riscuotono i tributi non erariali (ad es. i comuni o le regioni);
- enti di diritto pubblico che incamerano entrate di natura tributaria, non riferibili né alle tasse né alle imposte (ad es. le casse previdenziali);
- la guardia di finanza, nei suoi compiti di polizia economica, al servizio dello Stato e con poteri di accertamento sostanzialmente coincidenti con quelli dell'agenzia delle entrate, se si eccettua la possibilità di emettere direttamente gli avvisi di accertamento, di liquidazione o irrogazione delle sanzioni <sup>(4)</sup>;
- i soggetti riscossori, siano essi enti pubblici economici, come “Agenzia delle entrate riscossione”, o privati, iscritti nei rispettivi albi (art. 53 D.lgs. 446/1997 e D.M. 289/2000) <sup>(5)</sup>;
- soggetti definiti “ausiliari dell'amministrazione finanziaria” <sup>(6)</sup> in relazione ad alcuni specifici tributi (ad es. l'Acì, la Siae, ecc.).

Tutti questi soggetti rappresentano la parte attiva del rapporto di obbligazione tributaria e il “centro d'imputazione degli effetti patrimoniali derivanti dall'attuazione del tributo” <sup>(7)</sup>. Il perimetro dell'amministrazione finanziaria, peraltro, va spesso incontro a mutamenti, per esempio a seguito di recenti modifiche che hanno interessato l'attività di accertamento e riscossione <sup>(8)</sup>.

Passando alle attribuzioni dell'amministrazione, queste sono disciplinate dagli artt. 31, 31 *bis* e 32 del dpr n 600/73.

In particolare, agli uffici spetta controllare le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta rilevandone l'eventuale omissione, provvedere alla liquidazione delle imposte o delle maggiori imposte dovute, vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture

---

<sup>(4)</sup> In argomento si rinvia a G. TABET, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie Fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rassegna Tributaria*, 2002, p. 817.

<sup>(5)</sup> Si veda l'art. 1 del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*”, che ha soppresso Equitalia affidando le relative funzioni ad un nuovo soggetto, avente natura di ente pubblico economico, denominato “Agenzia delle Entrate riscossione”.

<sup>(6)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 421.

<sup>(7)</sup> ID., *Diritto Tributario*, cit., p. 417.

<sup>(8)</sup> Vanno in ultimo considerati gli intermediari di credito nella loro attività di raccolta dei tributi, sul rilievo che l'affidamento delle somme tramite delega irrevocabile di pagamento ha efficacia liberatoria per il contribuente. Anche se a tale attività è stata riconosciuta rilevanza pubblica dalla sent. a SS.UU. 5303/1995, è in ogni caso improprio considerare gli intermediari parte dell'apparato amministrativo fiscale.

contabili e degli altri obblighi di legge, irrogare le pene pecuniarie e segnalare all'autorità giudiziaria le violazioni sanzionate penalmente.

Nell'ambito delle suddette attribuzioni, in particolare, gli uffici possono:

- a) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche <sup>(9)</sup>;
- b) invitare i contribuenti a comparire, indicandone il motivo, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto dal contribuente o dal suo rappresentante;
- c) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili può essere richiesta l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie in materia;
- d) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura economica;
- e) richiedere agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;
- f) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali;
- g) richiedere ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta;
- h) richiedere alle banche ed agli enti competenti in materia informazioni finanziarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto

---

<sup>(9)</sup> Si veda l'art. 33 del dpr n. 600/73.

intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria;

i) richiedere ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti e informazioni di natura creditizia, finanziaria e assicurativa, relativi alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge;

j) richiedere ai soggetti obbligati alle scritture contrabili, dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;

k) invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con un dato contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi;

l) richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Infine, le agenzie fiscali possono disporre l'accesso dei loro impiegati nei locali destinati all'esercizio d'attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verifiche e ricerche ritenute utili per l'accertamento dell'imposta e la repressione dell'evasione.

Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere espressamente autorizzati. Stante l'inviolabilità del domicilio, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione o comunque in locali diversi da quelli indicati, è necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria. In ogni caso sono necessari "gravi indizi di violazioni delle norme" tributarie o comunque lo "scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni".

Detta autorizzazione è necessaria anche per le perquisizioni personali ed ove si voglia procedere all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casaforti, mobili, ripostigli e simili, e per l'esame di documenti e notizie per le quali è stato eccepito il segreto professionale. Come previsto per l'Iva, anche per le imposte dirette, ed in genere per tutti i tributi erariali, l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie purché si trovino nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali. I documenti e le scritture rinvenuti possono essere sequestrati soltanto se non

è possibile riprodurre o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale stesso.

Nel complesso, trattasi di funzioni procedimentalizzate, di guisa che il rispettivo esercizio deve avvenire nell'ambito di un giusto procedimento amministrativo, con le garanzie tipiche delle quali si è diffusamente trattato.

Per esempio, l'amministrazione non può avviare attività istruttorie dirette all'acquisizione di documenti ai sensi del comma 3 dell'art. 32, senza dimostrare "nel corso di un procedimento" la necessità di tali acquisizioni.

### 3.2. (Segue). Lato passivo. Contribuente e soggettività giuridica tributaria.

Il lato passivo del rapporto di obbligazione è rappresentato dal cittadino o dall'impresa che hanno realizzato la manifestazione di forza economica, da cui origina il debito dell'imposta. Considerata la sua funzione costituzionale di concorrere alle spese, il soggetto passivo, nel linguaggio tecnico tributario, è denominato contribuente.

Oltre al debitore del tributo, dal lato passivo del rapporto vi sono anche soggetti, non debitori d'imposta, che sono tenuti all'adempimento di obblighi strumentali. Ad esempio, gli enti non commerciali di utilità sociale, c.d. Onlus<sup>(10)</sup>, nella loro attività istituzionale non si vedono incisi da alcuna imposizione diretta, potendo beneficiare delle esenzioni previste agli art. 143 e ss. del Tuir (cfr. art. 150 Tuir). Tuttavia, possono essere tenuti alla compilazione di specifica *compliance* fiscale, proprio per permettere la verifica dei requisiti di esenzione soggettiva dall'imposizione.

In generale, la dottrina tributarista è stata da tempo impegnata nello studio dei soggetti passivi d'imposta, nella direzione della individuazione di una categoria della soggettività tributaria, con risultati non sempre univoci<sup>(11)</sup>.

<sup>(10)</sup> La disciplina delle "Organizzazioni non lucrative di utilità sociale" è dettata dall'art. 10 del D.lgs. n. 460/1997.

<sup>(11)</sup> Si segnala sul punto A. BERLIRI, *Della cosiddetta capacità di diritto tributario*, in *L'imposta di R.M. - Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949, *passim*; ancora A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 426, secondo cui vi è coincidenza tra la soggettività tributaria e la "soggettività di diritto comune".

Se si considera la soggettività giuridica come una categoria generale unitaria, immanente all'intero ordine giuridico, intesa quale “*legittimazione di un centro d'imputazione a divenire titolare di situazioni qualificate positivamente, funzionali ad interessi preordinati, riflessi nel fatto causale di quelle medesime situazioni*”<sup>(12)</sup>, in essa va inclusa anche la specifica soggettività tributaria, che si esaurisce nella prima<sup>(13)</sup>. Viceversa, se la soggettività viene intesa come categoria normativa diversa da un settore all'altro del diritto, tra quella civilistica e quella tributaria si avrebbe solo una correlazione relativa ed imperfetta.

Senza cadere in facili semplificazioni, possiamo ritenere che la *soggettività civilistica*, come capacità di essere centro d'imputazione di situazioni giuridiche, e la *soggettività tributaria*, come capacità di essere centro d'imputazione di vicende tributarie, sono applicazioni della stessa funzione giuridica, senza che ciò equivalga ad affermare che sono coincidenti, scontando esse delle differenze di rilievo.

Aiuta a inquadrare meglio la questione l'esempio del *trust*.

Trattasi di istituto di origine anglosassone, concepito per regolare una molteplicità di rapporti giuridici di natura patrimoniale (autonomia dei patrimoni, gestioni patrimoniali controllate e in materia di successioni, pensionistica, diritto societario e fiscale). Ora, di certo il *trust* non è un soggetto giuridico autonomo, risolvendosi la sua rilevanza nel complesso dei vincoli tra disponente e *trustee*. Piuttosto, il *trust* è un contratto fiduciario e, dunque, non integra una vera e propria soggettività di diritto civile, eppure acquista una soggettività tributaria nel duplice senso di essere destinatario tanto di obblighi strumentali quanto di un debito d'imposta, come se ci si trovasse di fronte ad un mero patrimonio destinato.

Si ha conferma che, in sostanza, il diritto positivo ricorre alla categoria della soggettività tributaria perché raggiunge anche entità prive di soggettività civilistica, e perciò può essere utilizzata anche a fini antielusivi, favorendo un più capillare controllo del sistema economico ai fini della conservazione del gettito. Proprio la maggiore ampiezza della soggettività fiscale consente di definire il soggetto passivo dell'obbligazione, come colui al quale è imputabile la manifestazione di capacità contributiva.

Quindi, è il fatto – l'attitudine alla contribuzione – che attrae il soggetto (contribuente) obbligato alla contribuzione, all'opposto di quanto si verifica

<sup>(12)</sup> A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, p. 65, che richiama A. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939.

<sup>(13)</sup> Id., p. 67.

nella soggettività civilistica, in cui è il soggetto ad attrarre la titolarità del rapporto. Secondo questa impostazione, l'ordinamento considera soggetti passivi oltre che le persone fisiche e, ai sensi dell'art. 73 del Tuir, le persone giuridiche, anche una serie di altri enti privi di personalità giuridica ma, nondimeno, potenziali titolari di attitudine alla contribuzione<sup>(14)</sup>. A questi, secondo schemi di volta in volta differenziati dalla legge, vanno riferiti rapporto tributario, obbligazione e dovere di versare l'imposta.

Nelle imposte dirette, per esempio l'Irpef, è il soggetto che esprime la capacità contributiva ad essere direttamente inciso dal tributo, e in capo ad esso sorge l'obbligazione di versare quanto dovuto.

Nel caso delle imposte indirette, ad esempio l'iva, si genera un dualismo giuridico, nel senso che mentre il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale, viceversa, il soggetto obbligato a versare l'imposta – trattenuta dal consumatore – è l'operatore economico che riveste, perciò, soggettività passiva dell'imposta<sup>(15)</sup>: quest'ultimo, compiute le detrazioni del caso, ove risulti debitore d'imposta provvederà al versamento.

Se, quindi, di regola le posizioni di soggetto inciso, soggetto obbligato al versamento e soggetto passivo coincidono, talora possono non identificarsi in capo allo stesso contribuente. In tale ipotesi, ognuno dei soggetti assume una sua posizione nella struttura del rapporto obbligatorio, secondo moduli giuridici che restano distinti, applicandosi ad esso il meccanismo descritto della (pluri) soggettività tributaria.

### 3.3. Solidarietà nell'obbligazione tributaria.

Per le ragioni viste, può accadere che, nel lato passivo del rapporto obbligatorio, si ritrovino insieme più soggetti, tutti solidalmente tenuti al pagamento dell'imposta. La solidarietà tributaria può essere definita come quel legame giuridico che associa più soggetti nell'obbligazione di corrispondere il tributo.

<sup>(14)</sup> Per la individuazione della categoria generale dei soggetti passivi è sufficiente riferirsi al Tuir, posto che in tema di Iva "la soggettività passiva d'imposta nel sistema d'imposta interno è stata (...) designata sul modello delle imposte sui redditi", così M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 79.

<sup>(15)</sup> *Id.*, p. 77-78, secondo cui "la soggettività passiva d'imposta è attribuita a chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica che dia luogo, almeno prospetticamente, alla effettuazione di operazioni che rientrino nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto".

Nella sua estensione, la solidarietà tributaria, al pari di quanto osservato a proposito della soggettività, è più ampia di quella civilistica. Infatti, se, da una parte, viene conservata la funzione di garanzia della soddisfazione del soggetto creditore – che, in questo caso, è lo Stato – dall'altra parte, la solidarietà diventa strumento di attuazione del concorso alle spese pubbliche ai sensi dell'art. 53 Cost., allorché il medesimo presupposto d'imposta sia comune a più contribuenti <sup>(16)</sup>.

La dottrina ha ricostruito due ipotesi di solidarietà, definite l'una tipica e l'altra atipica <sup>(17)</sup>.

La prima si realizza quando due soggetti vengono a trovarsi “*nella stessa situazione prevista dalla norma*” <sup>(18)</sup>. Questi, pertanto, realizzano una medesima, unitaria fattispecie imponibile e, per tale ragione, sono solidalmente soggetti all'imposta, in forza di un vincolo plurilaterale definito come solidarietà tipica o paritetica. Esempio di solidarietà paritetica disciplinata da una norma tributaria è quella in tema di imposta di successione <sup>(19)</sup>.

La solidarietà atipica, invece, si ha nel caso in cui il presupposto impositivo si realizza in capo ad un solo soggetto passivo ma, per scelta di politica tributaria, il legislatore estende l'obbligo, anche ad altri soggetti che sono legati al primo, seppur estranei al fenomeno impositivo. Perché ciò si verifichi, di regola, è necessario che il soggetto al quale è esteso il vincolo di solidarietà, ponga in essere una fattispecie giuridica differente, collegabile alla fattispecie impositiva riferibile all'obbligato principale. La solidarietà atipica risponde alla finalità di garantire lo Stato nella riscossione delle imposte: il più noto tra gli esempi è quello del responsabile d'imposta, fattispecie su cui si tornerà più avanti.

Ora, al rapporto di solidarietà viene ritenuta applicabile la disciplina codicistica in tema di obbligazioni solidali, in quanto compatibile, anche in tal caso tenendo conto della specificità del rapporto fiscale che vede, nel

<sup>(16)</sup> Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 450.

<sup>(17)</sup> Si veda tra gli altri L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto Tributario*, Milano, 2010, p. 103 e ss.

<sup>(18)</sup> *Ibidem*.

<sup>(19)</sup> Così l'art. 36 del D.lgs. n. 346/1990: “*Gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari*”; fattispecie inizialmente qualificata come caso di solidarietà paritetica, così A. FEDELE, *La solidarietà fra i soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive: quarant'anni di legislazione, dottrina, esperienze notarili e giurisprudenza/Consiglio Nazionale del Notariato e Università Cattolica del Sacro Cuore*, Milano, 1986-1987, v. III, p. 507-556.

Altro esempio è quello dell'imposta di registro, cui sono tenuti una serie di soggetti ai sensi dell'art. 57 del DPR n. 131/1986, rubricato come “*Soggetti obbligati al pagamento*”.

lato attivo, la pubblica amministrazione, dotata come si è detto di importanti poteri autoritativi. Nell'ambito dei procedimenti di autotutela che studieremo più avanti, il soggetto pubblico, in applicazione dell'art. 1292 c.c., può esercitare il suo potere di riscossione per l'intero su tutti i soggetti co-obbligati, e spesso l'ordinamento prevede obblighi strumentali a carico di ciascun obbligato solidale, sia se responsabile *pro quota* che di tutto. In quest'ultima ipotesi, tuttavia, l'adempimento di uno libera anche gli altri: ai sensi dell'art. 1, comma 6, del dpr n. 600/73 “*se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione, la dichiarazione fatta da uno di essi esonera gli altri*”.

### 3.4. Teoria della super-solidarietà nei rapporti plurilaterali.

Si ha fenomeno di solidarietà d'imposta di natura paritetica se, a fronte di un medesimo presupposto, vengono coinvolti due o più contribuenti, tutti obbligati verso lo Stato.

In passato, per spiegare una siffatta evenienza, la dottrina aveva elaborato la teoria della super-solidarietà, secondo la quale i co-obbligati, in realtà, anche *uti singuli* sarebbero stati responsabili nei confronti dello Stato. Essi, in altre parole, stante l'unicità del presupposto sarebbero stati debitori *ex se* e indipendentemente dalla notifica dei rispettivi atti di contestazione, “*con il risultato pratico di riconoscere da un lato che gli atti del fisco (...) posti in essere nei confronti di un coobbligato, producano effetti nei confronti di tutti gli altri e, dall'altro, di evitare accertamenti e giudicati contrastanti*” (20).

La pretesa di un vincolo plurilaterale passivo poggiava sulla specialità della solidarietà tributaria rispetto alle regole di diritto comune, retta da principi propri (21). In sostanza, data l'identità del presupposto impositivo e considerato che da questo (e non dall'accertamento) nasce l'obbligazione tributaria, la notifica dell'avviso di accertamento era ritenuta non essenziale.

Per questa ragione, essendo unico il rapporto tributario, ancorché molteplici i soggetti tenuti al pagamento, era ritenuto inutile notificare gli atti a tutte le parti, bastando la notifica anche solo ad alcuni dei coobbligati entro il termine di decadenza.

(20) A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 452-453.

(21) Cfr. L. FERLAZZO NATOLI, *Diritto tributario*, cit., p. 106 e ss.

V'è da dire che questa posizione dell'amministrazione limitava eccessivamente il diritto alla difesa. Poteva infatti accadere di essere incisi da una rettifica, tramite una procedura esecutiva, senza che fosse mai stata notificata una contestazione. Oggi, questa tesi è ritenuta superata e l'obbligazione solidale è ricostruita come "fascio di rapporti" <sup>(22)</sup> connessi ma tra loro autonomi, imputabili pertanto ai singoli debitori, ancorché questi sono tenuti in solido. A livello operativo, un utile contributo è stato offerto dalla giurisprudenza, che della questione ha messo a fuoco l'aspetto forse più rilevante, nel senso che, nei casi in cui l'atto impositivo coinvolge più soggetti, stante l'inscindibilità del rapporto tributario, si verifica un'ipotesi di litisconsorzio obbligatorio di tutti i coobbligati nel giudizio, anche se promosso solo nei confronti di uno <sup>(23)</sup>. Da tale premessa consegue il diritto di ciascuno di valersi del giudicato favorevole, nel caso in cui una parte risulti vittoriosa ma un altro co-obbligato solidale non abbia impugnato, o, pur avendo impugnato, abbia visto rigettato il ricorso per motivi di mero rito. Infatti, poiché è unico il rapporto, non dovrebbe essere ammessa una situazione impositiva differenziata da un soggetto all'altro. La determinazione del tributo, in virtù del disposto dell'art. 53 Cost., è sottratta alla disponibilità dell'ufficio, tenuto ad applicare il principio di capacità contributiva, e perciò a pretendere lo stesso livello di imposizione per tutte le situazioni identiche.

### 3.5. Procedimento di sostituzione nel versamento d'imposta.

Può accadere che al pagamento del debito, anziché il diretto interessato, provveda per suo conto un soggetto diverso.

Questa evenienza va sotto il nome di sostituzione d'imposta, locuzione che indica un peculiare procedimento di attuazione del prelievo nel quale, oltre al soggetto obbligato, ne è coinvolto un secondo, pure tenuto ad adempiere. L'imposta, perciò, è materialmente versata da un soggetto differente, (il sostituto), rispetto a quello che ha manifestato l'attitudine alla contribuzione

<sup>(22)</sup> Id.

<sup>(23)</sup> Cass. SS.UU. 1052/2007; sul tema della solidarietà in dottrina C. GLENDI, *Solidarietà dependente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 777 ss., nota a commento di Cass., SS.UU., 26 marzo 1973, n. 824; R. LUPI, *Coobbligazione solidale dependente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 200, nota a commento di Cass., 15 ottobre 1986, n. 6040.

(il sostituito). Per compensare i rapporti interni, l'ordinamento giuridico legittima ed obbliga il primo ad esercitare la rivalsa sul secondo, rigenerando l'equilibrio economico alterato dall'effetto sostitutivo.

Il ricorso a questo istituto è molto diffuso.

L'esempio di scuola è costituito dalle c.d. "ritenute" d'imposta nel rapporto di lavoro dipendente. In questo caso, è il datore di lavoro che effettua sulle spettanze del lavoratore una ritenuta di danaro alla fonte, per versarla all'erario in suo nome. Il primo si rivale sul secondo, all'atto della corresponsione della retribuzione mensile. In sostanza, il datore di lavoro agisce in qualità di sostituto, e trattiene le somme da versare. A sua volta, il soggetto sostituito ha diritto di conoscere le somme trattate e, altresì, di ottenere dal sostituto la certificazione delle somme versate. Il lavoratore non ha nei confronti dello Stato alcun obbligo, neppure strumentale.

Questo procedimento di sostituzione è previsto dall'art. 64 del dpr n. 600/1973, che disciplina i rapporti tra sostituto e sostituito, prevedendo che il soggetto che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è espressamente stabilito il contrario. La legge, inoltre, prevede che il soggetto sostituito abbia la facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta.

Dunque, la sostituzione è un meccanismo omnicomprendivo che connota l'intero rapporto tributario, e che non ammette disgiunzioni tra le posizioni: al pari del versamento in nome di altri, è obbligatoria anche la rivalsa, salvo che la legge disponga diversamente.

Ora, proprio questa configurazione rende il procedimento sostitutivo un efficace paradigma di riscossione nei confronti dei lavoratori dipendenti. L'obbligo del versamento delle imposte dirette si trasla sul datore di lavoro, che, operando le ritenute, trattiene e versa. In sostanza, l'azienda o l'ente si accollano un compito "strumentale" al prelievo e, come tale, d'interesse delle istituzioni tributarie.

Si verifica, in sostanza, quella che autorevole dottrina ha definito "*tassazione attraverso le aziende*", locuzione che rappresenta efficacemente la funzione che l'impresa svolge nei confronti dell'amministrazione fiscale, di guisa da agevolare un'efficiente riscossione delle imposte, senza che sia il singolo contribuente ad operare materialmente i versamenti. In altre parole, *la determinazione "ragionieristica" della ricchezza, attraverso le rigidità contabili delle organizzazioni aziendali è molto efficiente, e dà quasi la sensazione di poter funzionare da sola, con l'interazione "legislatore-aziende"*. I redditi di milioni

di lavoratori dipendenti sono accertati direttamente dalle aziende eroganti, secondo un meccanismo identico a quello che riguarda i consumi <sup>(24)</sup>.

La sostituzione d'imposta, pertanto, perfeziona un conflitto di interessi tra sostituto e sostituito, che si risolve in un beneficio per lo Stato poiché il contribuente-lavoratore potrebbe avere interesse a non versare, e per questo è temporaneamente estromesso dal rapporto obbligatorio.

Si fa osservare che l'azienda che opera la ritenuta può versare (secondo i tempi previsti dall'ordinamento e con tutta una serie di "scivoli" e di sanzioni ridotte nel caso di versamento tardivo o di ravvedimento operoso) una parte di quanto dovuto al lavoratore direttamente allo Stato, senza che sorga un interesse reale alla violazione di tale obbligo tributario.

Il principio della sostituzione, inoltre, assicura una serie di altri vantaggi all'amministrazione finanziaria.

In primo luogo, il versamento delle ritenute avviene in un tempo molto inferiore a quello occorrente per una dichiarazione tributaria: lo Stato incassa su base mensile o trimestrale, anziché annuale, concentrando i momenti del manifestarsi del presupposto d'imposta e del suo versamento, in modo da anticipare i flussi ed efficientare il controllo sulla formazione degli imponibili.

In secondo luogo, agendo attraverso le aziende, l'amministrazione affida ad una struttura organizzativa tecnicamente più affidabile, i rapporti erariali di soggetti sprovvisti di un proprio apparato (i lavoratori). Questo, come ha correttamente precisato la dottrina, permette di creare organizzazione laddove non vi è, affidando alle aziende funzioni esattoriali <sup>(25)</sup>.

Per realizzare questi effetti, sul piano giuridico la legge riconduce i rapporti tributari ad un solo centro di imputazione, che si fa carico degli adempimenti di tutti, favorendo un controllo analitico dei versamenti stessi, con un rilevante snellimento dell'attività amministrativa accertativa e sanzionatoria. Attraverso procedimenti telematici, l'applicazione del provvedimento sanzionatorio per omesso versamento della ritenuta potrebbe addirittura perfezionarsi il giorno successivo alla scadenza dei termini di versamento <sup>(26)</sup>.

---

<sup>(24)</sup> R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, p. 28, aggiornamento di aprile 2015, consultabile su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/146878-Diritto-Tributario>.

<sup>(25)</sup> Sulla funzione "esattoriale" delle aziende, nella cd. tassazione attraverso le aziende, si veda R. LUPI, *Tassazione aziendale in cerca di identità*, *Supplemento a Dialoghi tributari*, 2, 2010, Milano, in particolare p. 20 e ss.

<sup>(26)</sup> Cfr. artt. 13 e 14 D.lgs. 471/1997.

### 3.6. Fattispecie tipiche della ritenuta a titolo d'imposta e della ritenuta a titolo d'acconto. Traslazione e rivalsa.

Se, a livello funzionale, il procedimento di sostituzione nel lato passivo del rapporto tributario è sempre diretto ad un medesimo fine, la più efficace esecuzione del debito, a livello strutturale esso può avere due titoli o cause, e pertanto dà luogo a due fattispecie: la sostituzione a titolo d'imposta e la sostituzione a titolo di acconto.

Partiamo dalla *sostituzione a titolo di imposta*.

In tal caso, nel versamento operato dal sostituto, l'imposta dovuta è sostituita da un'altra imposta che, a tutti gli effetti, la sostituisce. Quest'ultima corrisponde all'intero importo da versare, per quella data manifestazione di capacità contributiva, e la sua dazione estingue l'obbligazione originaria. Di conseguenza, il sostituto non deve presentare alcuna dichiarazione. Nel caso del lavoratore dipendente, il prelievo personale e progressivo è "sostituito" da un prelievo di carattere reale e proporzionale, il cui intero ammontare forma oggetto di obbligo di ritenuta e di versamento in capo al sostituto, "*sicché in caso di omissione della ritenuta il Fisco non potrà richiedere l'imposta corrispondente al reddito complessivo, bensì il solo ammontare della ritenuta non versata*" (27).

In questo caso, al versamento ad opera del sostituto si accompagna una sostituzione d'imposta, in cui l'ammontare imponibile rappresentato dalle competenze annue del lavoratore, è la base per la liquidazione delle imposte dovute, senza che vi sia spazio per le determinazioni tipiche del calcolo del reddito complessivo. Così, a quella che sarebbe normalmente imponibile (fattispecie sostituita) viene a sovrapporsi una differente fattispecie (sostitutiva) con il risultato che il reddito, in relazione a cui la definizione delle imposte è affidata al sostituto d'imposta, diviene un reddito a sé e non concorre più alla formazione del reddito complessivo (per il quale il sostituto stesso opera le imposte e le versa) senza partecipazione del contribuente sostituito.

Altro è la *sostituzione a titolo di acconto*.

In questa ipotesi, il versamento ha ad oggetto un mero acconto rispetto ad una obbligazione tributaria che, invece, deve essere calcolata e liquidata in un momento successivo. Ad esempio, nei confronti di un professionista residente nel territorio dello Stato, al valore della prestazione viene sottratta

(27) G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 209 e ss.

una ritenuta, maggiorata dell'Iva. Il versamento della ritenuta effettuato dal sostituto non esaurisce il tributo, che perciò dovrà essere liquidato secondo le aliquote ordinarie. La conseguenza è che il versamento dell'acconto potrà risultare maggiore o minore rispetto all'imposta effettivamente dovuta, generando, a seconda dei casi, possibili situazioni di credito o di debito. In altre parole, il sostituto "(...) è comunque tenuto a dichiarare il reddito oggetto di ritenuta, includendolo nel reddito complessivo, ed a calcolare la corrispondente imposta, di cui la ritenuta operata costituisce di fatto un acconto" (28).

Dal punto di vista della natura giuridica, in dottrina non vi è accordo sul fenomeno della soggettività passiva del sostituto a fini tributari.

Prescindendo da alcune più isolate teorie, secondo una condivisibile tesi è soggetto passivo soltanto il sostituto a titolo d'imposta.

Nella ritenuta a titolo d'acconto, invece, si ha solo un'anticipazione nella riscossione del tributo, senza che giuridicamente il rapporto tributario subisca dei mutamenti. Inoltre, e questo sembra confermare l'esattezza della tesi, solo nella sostituzione a titolo d'imposta si configura un vero e proprio regime sostitutivo, che muta l'inquadramento della struttura impositiva.

Per quanto riguarda i rapporti tra sostituto e sostituto nel versamento delle ritenute, si segnalano le seguenti evenienze.

Per le ritenute a titolo d'imposta, può accadere che il sostituto effettui la ritenuta e non la versi. Oppure, il sostituto non effettui la ritenuta e di conseguenza non la versi. Nel primo caso, la dottrina ritiene che il sostituto sia interamente liberato da ogni obbligo tributario (29). Nel secondo, il coinvolgimento del sostituto è limitato alla riscossione ai sensi dell'art. 35 del dpr n. 602/1973.

Per le ritenute a titolo di acconto, allo stesso modo, può succedere che il sostituto non versi la ritenuta, ancorché sia stata correttamente operata. Oppure, il sostituto non effettua né versa la ritenuta. Mentre nel primo caso, unico responsabile nei confronti dello Stato è il sostituto, dal momento che il sostituto in seguito alla ritenuta subisce un impoverimento patrimoniale, nel secondo si ritiene che il soggetto sostituito non possa "*scomputare dall'imposta dovuta sul reddito complessivo (...) l'importo corrispondente alla ritenuta*" (30).

In proposito, diverse sono le posizioni presenti in giurisprudenza e in dottrina.

(28) *Ibidem*, p. 210.

(29) Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 213 e ss., P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 290 e ss., G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 280 e ss.

(30) *Id.*, cit., p. 284.

Secondo la prima, sia nella ritenuta d'imposta che in quella d'acconto, sostituto e sostituito sono *ab origine* collegati da solidarietà passiva tributaria: “non vi è dubbio che il rapporto che si costituisce tra il sostituto d'imposta e il sostituito è quello dell'obbligazione solidale passiva con il fisco, con la conseguente applicabilità dei principi disciplinanti tale tipo di obbligazioni, ivi compreso quello di cui all'art. 1306 cod. civ., riguardante l'estensione del giudicato” <sup>(31)</sup>. Pertanto, sul presupposto di una responsabilità solidale ed originaria tra sostituto e sostituito, anche il secondo sarebbe esposto all'azione dell'amministrazione, ben prima della fase di riscossione <sup>(32)</sup>.

Di opposto avviso è la dottrina, che si è sforzata di ricercare la soluzione sul piano della giustizia sostanziale e, quindi, dell'art. 53 Cost., che non legittima l'applicazione di un tributo due volte (benché le imposte siano state operate a beneficio del sostituto e non dello Stato) sul medesimo presupposto impositivo. Inoltre, almeno per le ritenute a titolo di imposta, il litisconsorzio necessario fa sì che “la soluzione giudiziale unitaria escluderebbe in radice possibili duplicazioni d'imposta” <sup>(33)</sup>.

Un ragionamento differente riguarda la traslazione d'imposta e la rivalsa, quali corollari di chiusura del rapporto di sostituzione.

La prima può essere definita come lo spostamento su terzi del sacrificio patrimoniale che l'imposta comporta, e che si attua nel prelievo. Tale fenomeno, connaturato alla dinamica mercantile, è di difficile regolazione e, se lasciato alla libertà dei privati, rischia di comportare l'arbitraggio tributario del carico impositivo. Il diritto positivo, proprio per evitare tali dinamiche (tendenzialmente dannose in caso di aliquote proporzionali progressive a scaglioni), ha previsto la rivalsa obbligatoria, riservando a casi limitati quella facoltativa, fermo che in entrambi i casi essa ha natura di diritto di

<sup>(31)</sup> Cass. civ. sez. V, sent., 17 settembre 2014, n. 19580.

<sup>(32)</sup> Così Cass. civ. sez. VI-5, ord., 14 maggio 2015, n. 9933, secondo cui “alla luce dei principi affermati da questa Corte (Cass. sez. 5, sentenza n. 23121 del 2013) secondo cui a prescindere se la ritenuta sia prevista a titolo di imposta o a titolo di acconto, il fatto che il dpr n. 600 del 1973, art. 64, comma 1, definisca il sostituto d'imposta come colui che “in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri... ed anche a titolo di acconto” non toglie che, in ogni caso, anche il sostituito debba ritenersi già originariamente (e non solo in fase di riscossione, come espressamente ribadito dal citato art. 35) obbligato solidale al pagamento dell'imposta: soggetto perciò egli stesso all'accertamento ed a tutti i conseguenti oneri. Fermo restando, ovviamente, il diritto di regresso verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata all'erario, esponendolo così all'azione del fisco (Cass. 14033/2006; 24962/2010; 19580/2014)”.

<sup>(33)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 291.

credito <sup>(34)</sup>. In base all'art. 64, comma 1, del dpr n. 600/73, il contribuente “*deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso*”. In questo modo, il contribuente “di fatto” (il soggetto inciso dal tributo) si differenzia dal contribuente “di diritto”, detto anche contribuente percorso dall'obbligo di pagamento.

Ad esempio, nella disciplina dell'Iva, il contribuente inciso (cioè “tassato”) è il consumatore finale, mentre il contribuente che versa l'imposta allo Stato è l'operatore economico che eroga la prestazione soggetta all'imposta. In questo senso, la *ratio* è proprio quella di traslare la tassazione in avanti, sino a raggiungere il consumo da parte del fruitore finale, rispetto a cui un'ulteriore traslazione è di fatto impossibile: questo spostamento è ottenuto combinando la detrazione, da una parte, e, la rivalsa, dall'altra, vale a dire “*l'atto mediante il quale l'autore dell'operazione imponibile (...) addebita, rispettivamente, al cessionario ed al committente, ovvero sia alla controparte del rapporto contrattuale, il tributo relativo all'operazione medesima*” <sup>(35)</sup>.

### 3.7. Status del responsabile d'imposta.

Un caso di responsabilità solidale dipendente, è quello del responsabile d'imposta, del quale ci siamo occupati a proposito della sostituzione.

Occorre adesso soffermarsi su tale figura, che può essere descritta come il soggetto che, in virtù di una data norma di legge, è responsabile del pagamento delle imposte insieme all'obbligato principale.

In sostanza, a seguito di un atto posto in essere da un contribuente, ad esempio una compravendita che comporta il versamento dell'imposta di registro, un secondo soggetto viene a questi associato in virtù di una disposizione di legge, che esplicitamente dispone tale estensione della responsabilità. L'art. 64, comma 3, del dpr n. 600/73, disciplina la fattispecie basandola sul dualismo tra responsabilità e rivalsa: “*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa*”. In tal caso, benché il responsabile d'imposta non sia titolare di alcuna capacità contributiva, viene considerato come tale nell'ottica di garantire il soddisfacimento della pretesa erariale.

<sup>(34)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 278 e ss.

<sup>(35)</sup> G. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit., p. 514.

Il caso di scuola è rappresentato dal notaio, responsabile d'imposta per il versamento dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del dpr n. 131/86 <sup>(36)</sup>; un'altra ipotesi è quella contemplata dall'art. 36 del dpr n. 602/73 <sup>(37)</sup>.

Nei casi considerati e, in generale, ogni volta che l'ordinamento ricorre alla figura del responsabile d'imposta, lo fa per assicurare una tutela rafforzata alle ragioni di credito dello Stato.

Tra le due posizioni soggettive, dell'obbligato principale e del responsabile d'imposta, non vi è rapporto diretto. La manifestazione di capacità contributiva si esaurisce in capo al primo, senza che il secondo prenda in alcun modo parte alla determinazione della ricchezza tassabile.

Proprio per questo motivo, il ricorso indiscriminato alla fattispecie in esame è stato censurato dalla Corte costituzionale, che ha ricordato “(...) il principio secondo il quale, in materia di imposte indirette, il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente oltreché del debitore principale, anche di altri soggetti non direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva” e, tuttavia, ciò deve “ricollegarsi a rapporti giuridico-economici idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possano giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio e la sua causa” <sup>(38)</sup>.

Quindi, il legislatore non può operare una simile estensione di responsabilità, se non nel rispetto di un canone generale di ragionevolezza e coerenza del sistema tributario.

<sup>(36)</sup> L'art. 57, comma 1, del dpr 131/86, così dispone: “Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, le parti in causa, coloro che hanno sottoscritto o avrebbero dovuto sottoscrivere le denunce di cui agli artt. 12 e 19 e coloro che hanno richiesto i provvedimenti di cui agli artt. 633, 796, 800 e 825 del Codice di procedura civile”.

<sup>(37)</sup> In base all'art. 36, è previsto che “I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. (...) I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile”.

<sup>(38)</sup> Corte cost., ord., 19 giugno 2000, n. 215, ma anche 557/2000 e 211/2008.

### 3.8. Cenni in tema di successione nel debito tributario.

Anche per l'obbligazione tributaria trovano applicazione le norme sulla successione dei rapporti attivi e passivi in capo agli eredi. Si può affermare, perciò, che i debiti ed i crediti tributari sono trasferibili *mortis causa*. L'unica eccezione riguarda le sanzioni che sono definite intrasmissibili dall'art. 8 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

In generale, in base a quanto previsto dall'art. 752 c.c., i rapporti attivi e passivi vanno ripartiti *pro quota* tra gli eredi. In ambito tributario, però, l'art. 65 del dpr n. 600/73 introduce una deroga espressa, di primario rilievo, che prevede la solidarietà di tutti gli eredi per le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è determinato precedentemente alla morte del *de cuius hereditate agitur*. Pertanto, lo Stato è ammesso a pretendere l'intero credito da ciascun erede, e, anche in tal caso, il soggetto inciso ha diritto di rivalsa sugli altri.

A quanto detto, è sufficiente aggiungere che gli eredi subentrano anche nelle situazioni soggettive del *de cuius*. In particolare, il citato art. 65 prevede una proroga di sei mesi di tutti i termini pendenti alla data della morte del soggetto obbligato, o in scadenza nei quattro mesi successivi (ad es. la dichiarazione dei redditi del *de cuius*) <sup>(39)</sup>.

### 3.9. Cessione del credito d'imposta.

A differenza di quanto si riteneva in passato, oggi è pacificamente ammessa la possibilità di cedere il credito tributario. In disparte il trasferimento del credito all'interno del medesimo gruppo, del quale l'ordinamento si occupa sotto il profilo della relativa compensazione, vi sono tre distinte ipotesi di cessione.

Una prima ipotesi riguarda la cessione di crediti relativi alle imposte sul reddito, esposti nelle dichiarazioni annuali. L'art. 43 *bis* del dpr n. 602/73, comma 1, dispone che “*le disposizioni degli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Gli interessi di cui al primo comma dell'articolo 44 sono dovuti al cessionario*”. In particolare, le suddette disposizioni prevedono una

<sup>(39)</sup> Anche in tema di processo tributario è prevista la successione nei rapporti processuali, con necessaria interruzione del processo, si veda art. 40 del D.lgs. 546/92.

serie di necessari passaggi formali che devono essere rispettati (la notifica all'amministrazione finanziaria, la stipula per atto pubblico o scrittura privata autenticata, ecc.). La parte di maggior interesse riguarda, comunque, l'estensione della solidarietà del recupero dell'imposta, ove risulti infine non dovuta, anche al cessionario <sup>(40)</sup>.

Vi è poi il caso della cessione infragruppo delle eccedenze delle imposte sul reddito delle società (Ires), in deroga alla disciplina generale. La disciplina è dettata dall'art. 43 *ter*, comma 1, del dpr n. 602/73, a norma del quale le eccedenze dell'imposta, risultanti dalla dichiarazione dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo, possono essere cedute, anche in parte, ad altre società o enti dello stesso gruppo, senza necessità delle formalità di cui ai citati artt. 69 e 70. Va specificato che, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, la cessione delle eccedenze è efficace soltanto a condizione che l'ente o società cedente indichino, nella dichiarazione dei redditi, gli estremi dei soggetti cessionari e importi ceduti. La previsione è funzionale all'estensione della responsabilità anche nei confronti del cessionario <sup>(41)</sup>. Appartengono al gruppo, l'ente o la società controllante e le società da questo controllate: si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e quelle a responsabilità limitata, le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante, o tramite altra società controllata da questo, per una percentuale superiore al cinquanta per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti.

La terza ipotesi, infine, riguarda l'imposta sul valore aggiunto (Iva).

Questa è regolata dall'art. 5, comma 4 *ter*, del d.l. 70/1988, secondo cui – agli effetti dell'art. 38 *bis* del dpr 26 ottobre 1972, n. 633 (“*esecuzione dei rimborsi*”) – in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale, o del quale è richiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale, l'ufficio può riscuotere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi presti la garanzia prevista nel secondo comma del citato articolo <sup>(42)</sup>.

<sup>(40)</sup> Cfr. art. 43 *bis*, comma 2, del dpr n. 602/73.

<sup>(41)</sup> Deroghe a tale principio sono espressamente stabilite e, fuori da queste, si dovrebbe perciò ritenere la cessione inopponibile all'Amministrazione finanziaria, cfr. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 491 e ss.

<sup>(42)</sup> L'art. 5, comma 4 *ter*, del d.l. 14 marzo 1988, n. 70, è stato recentemente modificato dall'art. 12 *sexies*, comma 1, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla l. 28 giugno 2019, n. 58; la formulazione attuale prevede che “*Agli effetti dell'articolo 38-bis*

L'ordinamento, dunque, non vieta di cedere il credito, ma lo lega al cessionario, configurando in capo allo stesso la responsabilità di un eventuale utilizzo in danno dello Stato del credito ceduto.

### 3.10. Efficacia interna dell'accollo d'imposta.

La dottrina ha lungamente discusso sull'applicabilità dell'accollo al rapporto obbligatorio di tipo tributario <sup>(43)</sup>. In generale, trattasi di una fattispecie civilistica con cui un soggetto diverso dal debitore ne assume l'obbligazione. Nella specie, un terzo diverso da quello che ha manifestato la capacità contributiva si fa carico del debito tributario.

In linea di principio, l'accollo non è vietato ma il ricorso a questo istituto sconta una significativa limitazione, necessaria a garantire l'obbligazione tributaria. La dottrina ha posto in rilievo il fatto che in ambito tributario l'accollo ha un'efficacia meramente interna, e non verso lo Stato <sup>(44)</sup>. L'accollo di un debito tributario, pertanto, opera solo a favore dello Stato, senza liberare il debitore principale, determinando il sorgere di una situazione di responsabilità solidale dipendente.

La soluzione normativa, in effetti, sembra confermare questa tesi: ai sensi dell'art. 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente <sup>(45)</sup>, “è

---

*del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale o del quale è stato chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale, deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito”.*

<sup>(43)</sup> In tema si rinvia a F. BRUNO, *I patti di accollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 963 ss. e F. BATOCCHI, *L'accollo del debito di imposta altrui*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE, Milano, 2005, p. 430.

<sup>(44)</sup> *Id.*, p. 443.

<sup>(45)</sup> L'art. 1 del d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, è intervenuto sulla disciplina dell'accollo del debito di imposta altrui di cui all'art. 8 della l. 27 luglio 2000, n. 212, nel senso di vietare espressamente il pagamento del debito accollato mediante compensazione. In base al citato art. 1 “1. *Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, si accollì il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti. 2. Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante”.*

*ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario*" <sup>(46)</sup>.

Tuttavia, in base ai principi civilistici, in questo caso il debitore originario dovrebbe almeno godere del privilegio dell'escussione preventiva del debitore subentrato. Pertanto, lo Stato deve prima escutere il soggetto che si è accollato il debito, e solo dopo potrà aggredire il patrimonio del debitore cedente.

---

<sup>(46)</sup> La giurisprudenza ha fornito un'interpretazione molto restrittiva di tale norma, si veda Cass. civ., sez. I, del 25 marzo 1995 n. 3577, in *Giust. Civ. Mass.*, 1995, p. 696.

## CAPITOLO 4

### OBBLIGHI DEL CONTRIBUENTE VERSO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

SOMMARIO: 4.1. Obblighi formali e strumentali del contribuente verso lo Stato: tenuta, redazione e conservazione delle scritture contabili. – 4.2. Atto giuridico dichiarativo: struttura e funzione. – 4.3. Natura giuridica della dichiarazione dei redditi quale auto-certificazione. – 4.4. Efficacia giuridica della dichiarazione: teoria dichiarativa e teoria costitutiva. – 4.5. Regime di invalidità della dichiarazione: nullità, incompletezza e infedeltà. – 4.6. Termini utili per la rettifica.

#### **4.1. Obblighi formali e strumentali del contribuente verso lo Stato: tenuta, redazione e conservazione delle scritture contabili.**

Si è avuto modo di precisare che il sistema tributario si basa sui principi dell'autodeterminazione dei tributi e dell'autotassazione. Questo implica che il contribuente sia in grado di stimare autonomamente la ricchezza prodotta, in modo da dichiararla correttamente allo Stato e versare le imposte dovute. Il legislatore ha perciò disciplinato una serie di *obblighi strumentali* del contribuente nei confronti dell'amministrazione, a partire da quello più fondamentale di autocertificare i propri redditi (c.d. dichiarazione dei redditi).

Ora, affinché possa essere dichiarata, la ricchezza deve essere calcolata e definita: entrambe queste operazioni sono perfezionate attraverso il medesimo procedimento dichiarativo <sup>(1)</sup>. Se, per una persona fisica, accertare e dichiarare il reddito può risultare relativamente agevole, per un'impresa o per gli enti dotati di autonoma organizzazione può assumere caratteri di particolare complessità. Questo, per i soggetti che svolgono attività economiche,

---

<sup>(1)</sup> L'amministrazione fiscale ha regolato procedure rigide per la trasmissione e la ricezione dei modelli, predisponendo procedure riservate all'adempimento degli obblighi tributari. Il sistema tributario si tiene così in equilibrio, e può scongiurare problematiche connesse alla gestione e tracciabilità dei flussi.

si riflette sul sistema contabile e, dunque, sull'insieme di atti e operazioni economicamente rilevanti. D'altra parte, di nuovo a proposito di integrazione tra disciplina tributaria e comune, contabilità analitica e obbligo di formare il bilancio d'esercizio rilevano anche sul piano civilistico, in funzione di garanzia nei confronti dei terzi. Ad esempio, una società a responsabilità limitata, per garantire i creditori e, in generale, i terzi, ha l'obbligo di depositare il bilancio formato attraverso le tassonomie di legge, seguendo le procedure indicate dalla competente amministrazione (Camera di commercio). Tuttavia, quando l'ente da garantire è lo Stato e il credito da tutelare è quello erariale, come nella specie, gli obblighi amministrativi diventano più specifici e stringenti, e impongono al contribuente di istituire un sistema contabile che permetta non soltanto di apprezzare l'entità della ricchezza ai fini tributari, ma anche di stabilire il processo analitico-aziendale che ha condotto alla sua determinazione.

L'osservanza degli obblighi contabili è condizione anche dell'osservanza degli obblighi strumentali, come la formazione e presentazione della dichiarazione. Quest'ultima, che sintetizza la posizione tributaria di ciascun contribuente e consente di auto-dichiarare i redditi conseguiti, non riproduce la contabilità ma ne riporta in modo più chiaro possibile il risultato. D'altra parte, sarebbe altrimenti compromessa la stessa finalità semplificatrice del sistema di auto-tassazione, poiché sarebbe necessaria una analitica attività di controllo di cui nessun ministero o ufficio potrebbe farsi carico.

Per questo la tenuta, redazione e conservazione delle scritture contabili formano oggetto di un obbligo basilare dei contribuenti, tenuti ad istituire, in modo permanente un sistema di rilevazione dei fatti economici, che renda verificabili tutti gli elementi contabilmente significativi attraverso la loro registrazione nelle suddette scritture, da conservare per tutto il tempo in cui ciò è rilevante ai fini tributari. Sono definiti obblighi strumentali, dal momento che non hanno ad oggetto l'adempimento, bensì la ricostruzione dell'attività svolta dal contribuente prodromica alla dichiarazione.

In particolare, gli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili sono disciplinati dal dpr n. 600/73, Titolo II, "*Scritture contabili*".

Prima di entrare nel merito, va chiarito che essi non sostituiscono quelli previsti dal libro V del codice civile, di cui sono un completamento in funzione di una coerenza giuridica tra realtà civilistica e realtà fiscale e tra risultato d'esercizio e reddito d'impresa. Questi ultimi difficilmente coinciderebbero: mentre il primo vuole esprimere la capacità della struttura

aziendale di remunerare i fattori produttivi, il secondo permette di verificare l'attitudine contributiva dell'azienda.

Nel complesso gli obblighi strumentali sono anch'essi coperti dalla riserva di legge tributaria e, pertanto <sup>(2)</sup>, è il legislatore ad individuare i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili <sup>(3)</sup>, che sono i seguenti:

- a. le società soggette alla imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c. le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate;
- d. le persone fisiche che esercitano imprese commerciali.

Sono altresì obbligate alla tenuta, anche a norma degli artt. 19 e 20 del dpr n. 600/73 <sup>(4)</sup>:

- e. le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- f. le società o associazioni fra artisti e professionisti;
- g. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Le scritture obbligatorie sono tipicamente elencate dall'art. 14 del dpr n. 600/73:

- il libro giornale, in cui sono riportate tutte le movimentazioni contabili per periodo d'imposta (che convenzionalmente è l'anno) in ordine cronologico;
- il libro degli inventari in cui devono essere riportate le giacenze fisiche all'apertura del bilancio, alla chiusura e le relative variazioni;
- i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (c.d. registri Iva), in cui sono riportate tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva;
- le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da poterne desumere chiaramente e distintamente gli elementi positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;

<sup>(2)</sup> A titolo esemplificativo, si può citare l'art. 1, comma 1, del dpr n. 600/73: "ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta". Le varie norme d'imposta stabiliscono diversamente per ciascuna imposta.

<sup>(3)</sup> Art. 13 del dpr n. 600/73, "Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili".

<sup>(4)</sup> Art. 19, "Scritture contabili degli esercenti arti e professioni" e art. 20, "Scritture contabili degli enti non commerciali".

– le scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

Inoltre, “*le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell’art. 13 devono in ogni caso redigere l’inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell’art. 2217 del codice civile, entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette*” (5).

Un particolare regime è previsto per i contribuenti minori, che possono optare per una “*contabilità semplificata*”, cioè un modello contabile più snello rispetto a quello “*ordinario*” (6).

Un regime speciale è riservato anche alle persone fisiche che esercitano arti e professioni, alle società e associazioni fra artisti e professionisti (c.d. associazioni professionali), che devono annotare cronologicamente in un apposito registro una serie di dati (7). Tali soggetti, inoltre, sono obbligati a tenere uno o più conti correnti bancari o postali, nei quali affluiscono, obbligatoriamente; le somme riscosse nell’esercizio dell’attività (c.d. “*conto fiscale*”) e dai quali sono effettuati i prelevamenti per il pagamento delle spese. Anche per i *professionisti*, tali accorgimenti sono necessari per determinare la base imponibile (il risultato della differenza tra ricavi e costi inerenti) su cui poi calcolare le imposte.

(5) Così l’art. 15 del dpr n. 600/73.

(6) Altro regime semplificato riguarda le persone fisiche e le società di persone (l’art. 13, comma 1, lett. c) e d), che sono esonerate per l’anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte, qualora i ricavi imponibili, conseguiti in un anno d’imposta, non abbiano superato soglie quantitative stabilite dalla legge. Tali soglie sono indicate dall’art. 18 del dpr n. 600/73. Il legislatore si premura di precisare che il bilancio può essere redatto con qualsiasi metodo, e secondo qualsiasi schema, purché siano conformi ai principi della tecnica contabile, intellegibili nelle voci e strutturati secondo le regole basilari della c.d. partita doppia.

(7) Trattasi dei seguenti elementi (art. 19 del dpr n. 600/1973): somme percepite, sotto qualsiasi forma e denominazione, nell’esercizio dell’arte o della professione, anche a titolo di partecipazione agli utili, indicandone l’origine e la descrizione per ciascuna riscossione; il relativo importo, al lordo di ogni accessorio, le generalità, il comune di residenza anagrafica e l’indirizzo del soggetto che ha effettuato il pagamento; gli estremi della fattura, parcella, nota o altro documento emesso. Nello stesso registro devono essere annotate cronologicamente le spese inerenti all’esercizio dell’arte o professione delle quali si richiede la deduzione. Deve esservi altresì annotato, entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, il valore dei beni per i quali si richiede la deduzione di quote di ammortamento, raggruppati in categorie omogenee e distinti per anno di acquisizione.

L'art. 22 del dpr n. 600/1973, infine, detta le prescrizioni relative alla conservazione delle scritture contabili <sup>(8)</sup>. Queste ultime vanno tenute a norma dell'art. 2219 c.c., devono essere numerate progressivamente in ogni pagina, e sono soggette ad un obbligo di conservazione fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 c.c. <sup>(9)</sup>. Alla medesima prescrizione è sottoposta la documentazione accessoria alla contabilità, ad esempio gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti, e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse <sup>(10)</sup>.

In definitiva, può sintetizzarsi precisando che, secondo la classificazione elaborata da autorevole dottrina <sup>(11)</sup>, sono quattro gli obblighi fondamentali del contribuente:

<sup>(8)</sup> Queste si sostanziano sia nella documentazione contabile (fatture, scontrini, ecc.) sia nei documenti di sintesi.

<sup>(9)</sup> Cfr. art. 22 del dpr n. 600/73, secondo cui “*gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso*”.

<sup>(10)</sup> Molto recentemente la Cass. civ. sez. V, sent., 13 maggio 2016, n. 9834, ha precisato che “*(...) il dpr n. 600 del 1973, art. 22, comma 2, laddove prevede che “le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi ai corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 o da altre leggi tributarie”, deve essere interpretato in armonia con il dettato letterale di esso, nonché, partitamente, in ossequio al principio specifico più generalmente previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 5, – che costituisce ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 1, comma 1, principio generale dell'ordinamento tributario – nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione ovvero la sua estensione oltre il termine decennale dell'art. 2220 c.c. – ed ora pure del citato art. 8, comma 5 – si impone non già in via generale – di modo che se ne possa affermare l'inservanza anche quando, come qui, il termine decennale sia spirato prima che l'accertamento abbia avuto luogo – ma solo se l'accertamento che sia iniziato prima del decimo anno non sia stato ancora definito, diversamente derivandone, se non un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un'applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che, potendo l'amministrazione procedere all'accertamento nei termini del dpr n. 600 del 1973, art. 43, l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe sino alla scadenza dei termini anzidetti per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture sine die*”.

<sup>(11)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 554 e ss.

- 1) lasciare traccia documentale delle operazioni, emettendo, ove la legge lo richieda, i necessari giustificativi (fatture, scontrini, ecc.) <sup>(12)</sup>;
- 2) registrare nei libri contabili obbligatori e nei documenti di sintesi connessi le operazioni rilevanti ai fini della determinazione della ricchezza imponibile;
- 3) conservare i libri e le scritture contabili in modo efficiente, adoperando i necessari accorgimenti tecnico contabili;
- 4) operare una serie di adempimenti formali in qualità di sostituto d'imposta (ove tale qualifica sia effettivamente rivestita dal contribuente).

#### 4.2. Atto giuridico dichiarativo: struttura e funzione.

Storicamente, fino al ventesimo secolo si era affermato in tutta Europa un sistema impositivo nel quale la parte erariale aveva il compito di determinare gli importi e richiederli al contribuente. Quest'ultimo, dal canto suo, doveva attendere che la ricchezza tassabile fosse accertata dallo Stato, e, solo successivamente, sorgeva il vero e proprio obbligo di versamento.

L'inversione di tale modello, a seguito di una privatizzazione *ante litteram* della funzione originariamente pubblica, ha condotto all'introduzione di un modello che si è definito di "*autodeterminazione dei tributi*". Trattasi di un regime giuridico affermatosi in modo quasi inarrestabile in ragione del numero elevatissimo di contribuenti, e della complessità delle rispettive vicende economiche.

L'amministrazione, perciò, ha visto cambiare le sue attribuzioni e i suoi compiti: da esattore diretto è divenuto "*controllore*" della corretta determinazione degli imponibili. Naturalmente, per svolgere questo nuovo compito, allo Stato occorreva uno strumento che permettesse di uniformare le forme comunicative con i contribuenti. Liberalizzata la determinazione del

---

<sup>(12)</sup> Il D.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, all'art. 1 ha previsto l'obbligo (operativo a partire dal 1 gennaio 2019 in base al dettato dell'art. 1 comma 916 della l. 27 dicembre 2017 n. 205) di emissione della fattura elettronica sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione del servizio è effettuata tra due operatori Iva, sia nel caso in cui la cessione è effettuata da un operatore tenuto al versamento dell'Iva verso il consumatore. La fattura elettronica è un documento informatico trasmesso mediante la procedura telematica all'ente impositore, contenente l'indicazione dell'operazione effettuata dal soggetto interessato; in tema si veda A. MASTROMATTEO, B. SANTACROCE, *Semplificazioni in tema di fatturazione e altre novità Iva*, in *Fisco*, 2018, 42, 4029; ID *Sempre più ampi i confini di fattura elettronica e corrispettivi telematici*, in *Fisco*, 2019, 18, 1734.

reddito, era conseguentemente necessario che l'ingente numero di dati ricevuti dagli uffici fosse classificabile in categorie omogenee.

La risposta a tale necessità organizzativa dell'amministrazione pubblica è stata la previsione dell'obbligo della dichiarazione tributaria dei redditi, introdotto, per come lo conosciamo, dalla l. 11 gennaio 1951, n. 25, (legge Vanoni) <sup>(13)</sup>. Con l'introduzione di questo regime, si è affidato al contribuente il dovere di predisporre una *compliance* tributaria e trasmetterla agli uffici. La validità di questa comunicazione, come vedremo, è subordinata al rispetto delle forme e modalità stabilite dall'amministrazione, nell'ottica di identificare i fenomeni tributari indici di capacità contributiva <sup>(14)</sup>.

Proprio la forte innovatività di siffatto mutamento ha, in ampia misura, favorito la sistemazione del diritto tributario in branca speciale del diritto amministrativo <sup>(15)</sup>: *“man mano che l'iniziativa di “autodeterminare i tributi” è stata attribuita al contribuente, e la relativa disciplina è divenuta più raffinata, le occasioni di discussione «giuridica» si sono per forza di cose moltiplicate, ed il diritto tributario si è diffuso “dal basso” in tutti i settori della società”* <sup>(16)</sup>. In sostanza, la dichiarazione tributaria ha rappresentato un passo in avanti verso un sistema più maturo, in grado di richiedere ai contribuenti l'adempimento di un obbligo collaborativo, con l'ampliamento delle attività amministrative di controllo su una platea di contribuenti destinata ad essere sempre più numerosa.

Quanto alla struttura della dichiarazione dei redditi, vedremo che si tratta di un atto privato sostitutivo di provvedimento e, perciò, con effetti pubblicistici, mediante il quale il contribuente indica all'amministrazione dati, fatti ed elementi economicamente rilevanti. Inizialmente era contenuta in un documento cartaceo spedito tramite l'intermediario postale agli uffici

<sup>(13)</sup> La legge Vanoni faceva seguito al D.lgs. luogotenenziale 24 agosto 1945, n. 585, secondo il quale *“chiunque possiede redditi o patrimoni soggetti alle imposte dirette, è tenuto a farne la dichiarazione”*.

<sup>(14)</sup> Cfr. art. 1, commi 1 e 2, del dpr 322/98: *“Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione”*; comma 2: *“I modelli di dichiarazione sono resi disponibili in formato elettronico dall'agenzia delle entrate in via telematica”*.

<sup>(15)</sup> Si rimanda in proposito alla fondamentale opera di O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, Milano, 1945, *passim*.

<sup>(16)</sup> In questo senso si esprime R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., p. 241.

del ministero delle finanze. Oggi, ha generalmente forma elettronica ed è trasmessa in via telematica all'agenzia delle entrate <sup>(17)</sup>.

Le dichiarazioni possono essere ordinate e classificate in più modi.

Dal punto di vista del soggetto obbligato alla trasmissione (persone fisiche, società di persone, società di capitali, enti non commerciali, ecc.) e dal punto di vista dell'imposta (dichiarazione Irap, Iva, e così via, anche se ormai inserite in un modello unificato detto, appunto, "Unico"). In altre parole, per ciascuna posizione soggettiva sono previsti diversi modelli dichiarativi, sia relativi alla qualifica soggettiva, sia alle imposte che sono da corrispondere. Ad esempio, nel caso di una società di capitali, si ha un modello unificato di dichiarazione che incorpora la dichiarazione ai fini Ires, Iva e Irap <sup>(18)</sup>. A ciò si aggiunge, se ricorrono i requisiti, il modello relativo agli studi di settore determinato in base all'attività concretamente svolta.

Quanto alla funzione, la dichiarazione soddisfa anzitutto un'esigenza qualificatoria in vista della necessità di *"classificare i vari atti economici nell'ambito delle categorie previste dalle leggi d'imposta, nonché talora ad individuare la classe di operazioni in riferimento alla aliquota d'imposta applicabile"* <sup>(19)</sup>. Spetta al contribuente interpretare la norma, accertare e dichiarare i fatti-indice di capacità contributiva: il contribuente assume su di sé la responsabilità di determinazione dell'onere tributario. Trattasi di un adempimento fondamentale, posto che dalla presentazione della dichiarazione, quale atto eventualmente prodromico all'avvio di un procedimento amministrativo, sorge un debito attuale del primo verso l'erario. Per questo, l'ordinamento l'ha disciplinata quale atto giuridico recettizio, che spiega la sua efficacia solo se risulta efficacemente trasmessa al destinatario. Ciò, sotto altro profilo, rileva anche in considerazione delle gravi conseguenze in caso di omissione, incompletezza, erroneità, talora anche irregolarità, delle quali si dirà più avanti. Per le dichiarazioni presentate attraverso il canale telematico, ogni incertezza è stata risolta attraverso una conferma della sua acquisizione, da cui deve risultare che il *file* contenente l'atto sia effettivamente ricevibile, e che sia stato correttamente acquisto dai sistemi dell'agenzia delle

<sup>(17)</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del dpr 322/98: *"Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1° maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta"*.

<sup>(18)</sup> C.d. "UNICO Società di Capitali o UNICO SC".

<sup>(19)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 572.

entrate. Questa conferma di ricezione fa fede per il contribuente ed è idonea a provare, in caso di contestazione, l'assolvimento dell'obbligo strumentale.

Una volta trasmessa, la dichiarazione assolve una funzione prettamente liquidatoria dei tributi: dichiarato il reddito, l'importo delle imposte deve essere versato tramite procedure telematiche specifiche, anche attraverso deleghe irrevocabili di pagamento che coinvolgono gli intermediari di credito, in veste di riscossori diretti del pagamento. Il legislatore ha previsto un sistema di versamento diverso per ciascuna imposta. Nel caso degli acconti, inoltre, il contribuente è libero di versare il reddito attraverso metodi previsionali, o basati sulla serie storica dei redditi conseguiti. In tale ipotesi, attraverso la dichiarazione il contribuente provvede a saldare l'acconto versato, determinando l'imposta a credito o a debito. Sempre dal punto di vista funzionale, la liquidazione del tributo seguente alla dichiarazione produce effetti giuridici anche in ordine alla eventuale fase di riscossione: per espressa previsione legislativa, la dichiarazione costituisce titolo per la riscossione delle imposte dichiarate. Ne consegue che, se non si riscontrano gravi incertezze sull'entità o sulla corretta determinazione degli importi denunciati dal contribuente, la sua dichiarazione forma titolo giuridico per l'emissione del ruolo di riscossione.

Il tempo è un elemento essenziale della fattispecie dichiarativa.

Ora come in passato, la dichiarazione segue le scadenze degli atti-indice di capacità contributiva: così, in riferimento al conseguimento di redditi imponibili, si suddivide il tempo in periodi d'imposta che, per la maggioranza dei casi, ricalcano l'anno solare. Non è raro, tuttavia, imbattersi in dichiarazioni dotate di ben altra periodicità, come quelle relative all'imposta di successione, ai tributi locali, ecc.

Le esigenze di semplificazione del rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente hanno indotto il legislatore a prevedere la cd. dichiarazione precompilata<sup>(20)</sup>. Si tratta di un regime giuridico facoltativo, per effetto del

<sup>(20)</sup> Si veda l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, (cd. Decreto semplificazioni), che dispone: "A decorrere dal 2015, in via sperimentale, l'Agenzia delle entrate, utilizzando le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, i dati trasmessi da parte di soggetti terzi e i dati contenuti nelle certificazioni di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, rende disponibile telematicamente, entro il 30 aprile di ciascun anno, ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati agli articoli 49 e 50, comma 1, lettere a), c), c-bis), d), g), con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo, i) ed l), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente, che può essere accettata o modificata."

quale l'Agenzia delle entrate rende disponibili ai titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati la dichiarazione (modello 730). Quest'ultima è predisposta dall'Ufficio sulla base delle informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria, nonché dei dati bancari, assicurativi, previdenziali, sanitari, e di tutti gli altri dati contenuti nella certificazione unica rilasciata dai sostituti di imposta. Il contribuente può accedere al modello reso disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate, ed ha la facoltà di condividere la dichiarazione oppure di modificarla e integrarla.

Analoghe esigenze di economicità e di efficienza si ritrovano alla base della previsione di una dichiarazione Iva precompilata <sup>(21)</sup>, introdotta dall'art. 4 D.lgs. del 5 agosto 2015, n. 127. Il contribuente, anche in questo caso, ha la possibilità di accettare la liquidazione effettuata dall'Ufficio o di integrarla con ulteriori dati e informazioni <sup>(22)</sup>.

#### 4.3. Natura giuridica della dichiarazione dei redditi quale auto-certificazione.

Sebbene per ogni tributo siano previste modalità specifiche degli obblighi dichiarativi secondo modalità specifiche, la dichiarazione dei redditi è un atto giuridicamente unitario <sup>(23)</sup>, col quale il suo autore individua e qualifica i fatti che generano l'obbligo di contribuire, nell'unità di tempo stabilita dal legislatore.

Si tratta, ora, di indagarne l'esatta natura giuridica.

Il contribuente, come ha correttamente precisato la dottrina, non rappresenta solo fatti e numeri, ma attribuisce loro un preciso significato giuridico,

<sup>(21)</sup> L'art. 4, d.lgs. del 5 agosto 2015, n. 127, al comma 1 testualmente prevede: "A partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2021 in via sperimentale, nell'ambito di un programma di assistenza on line basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente e sugli ulteriori dati fiscali presenti nel sistema dell'Anagrafe tributaria, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione di tutti i soggetti passivi dell'IVA residenti e stabiliti in Italia, in apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa, le bozze dei seguenti documenti: a) registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; b) liquidazione periodica dell'IVA;" 1-bis: "A partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° gennaio 2022, in via sperimentale, oltre alle bozze dei documenti di cui al comma 1, lettere a) e b), l'Agenzia delle entrate mette a disposizione anche la bozza della dichiarazione annuale dell'IVA".

<sup>(22)</sup> L'art. 1 comma 10 del d.l. 22 marzo 2021, n. 41, ha differito l'avvio del regime della dichiarazione precompilata Iva a gennaio 2022.

<sup>(23)</sup> In tema E. NUZZO, *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1986, I, p. 38.

qualificandoli <sup>(24)</sup>. La dichiarazione, infatti, ha ad oggetto l'indicazione degli elementi attivi e passivi, esposti insieme ad altri fatti, e la loro valutazione, in vista della determinazione degli imponibili.

Sono due le teorie principali formatesi sul tema, e di queste brevemente occorre dire.

Secondo alcuni, la dichiarazione costituisce un atto negoziale o di manifestazione volontaria dell'intento, che perciò avrebbe portata confessoria. Secondo altri, invece, la fattispecie dichiarativa è una mera manifestazione di scienza, idonea soltanto a costituire titolo per la successiva riscossione: "*una manifestazione di scienza e non una manifestazione di volontà*" <sup>(25)</sup>. Poiché il debito tributario è indisponibile e deve essere accertato attraverso criteri pubblicistici, ne consegue che il contribuente può manifestare la sua volontà solo nel senso della trasmissione della dichiarazione. Nella sussunzione della fattispecie concreta in quella astratta, invece, egli non ha il potere di disporre degli importi dichiarati e della loro composizione. L'attività mediante cui il contribuente rileva gli indici di capacità contributiva è rigidamente disciplinata dalle norme: né questi né la pubblica amministrazione hanno autonomia rispetto alla legge.

Dopo un ampio dibattito, è prevalsa la seconda tesi, recepita dalla giurisprudenza maggioritaria che ricostruisce la dichiarazione quale manifestazione di scienza e di giudizio <sup>(26)</sup>.

<sup>(24)</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 151 ss.

<sup>(25)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 576. In giurisprudenza, si veda Cass. civ. SS. UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, secondo cui "*Queste Sezioni unite, fra le tesi in contrasto, ritengono corretta e accettabile, in particolare in relazione alla normativa applicabile alla situazione controversa ratione temporis, quella che afferma, in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico. In proposito, giova evidenziare, innanzi tutto, che nessun limite temporale all'emendabilità ed alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi integrante risultante di errori del genere di quelli in argomento può essere desunto da dettato delle disposizioni contenute nei commi 7 ed 8 dell'art. 9 del dpr 29.IX.1973 n. 600, nel testo stato vigente negli anni 1993 e 1994, nei quali si è realizzata la fattispecie di cui è causa*".

<sup>(26)</sup> In argomento si rimanda a: M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008; P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005; E. VANONI, *L'irritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in "*Opere giuridiche*", vol. II, Milano, 1962, p. 242.

Sempre in tema M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria – Natura e rettificabilità*, ed. provv., Trieste, 1999, p. 167; C. BAFILE, *Sugli effetti della dichiarazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1985, II, p. 416; F. TESAURO, *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, p. 1194; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 192; F. SAMMARTINO, *La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, p. 14.

La questione, in verità, è anche più complessa, e non sembra lasciarsi inquadrare perfettamente in nessuna di queste teorie, sostanzialmente perché ambedue ricostruiscono la fattispecie alla stregua di un atto privato, mentre essa ha un marcato rilievo pubblico.

Infatti, la dichiarazione è in origine sorta come espressione di una potestà pubblica che, ad invarianza della sua funzione, è stata in seguito trasferita in capo al privato, insieme al compito di accertare e comunicare, in vista sia della soddisfazione di un interesse pubblico sia dell'adempimento di un obbligo di legge, i dati rilevanti ai fini dell'obbligo tributario. Si può affermare che essa fa parte di quella fenomenologia di atti giuridici attraverso i quali il privato, in virtù di specifiche previsioni legislative, è abilitato a certificare, dichiarare stati, fatti, circostanze e che, complessivamente, si inquadrano nel processo di liberalizzazione di talune attività cui l'ordinamento riconnette precise conseguenze giuridiche, che variano da caso a caso.

La dichiarazione dei redditi può quindi utilmente accostarsi ad analoghi istituti, previsti in altri settori del diritto amministrativo per disciplinare fenomeni giuridici, quali la Dia (Denuncia di inizio attività), la Scia (Segnalazione certificata di inizio attività) e, in genere, ogni forma di auto-certificazione o dichiarazione sostitutiva. Questi rappresentano istituti non provvedimentali, tipici di un regime informato ai principi di semplificazione, di certezza dei rapporti giuridici e di tutela dell'affidamento legittimo.

La dichiarazione dei redditi, pertanto, è anch'essa un'auto-certificazione destinata a produrre effetti nell'ambito di un procedimento amministrativo tributario – peraltro eventuale dal momento che potrebbe addirittura sostituirsi ad esso, spiegando gli effetti del corrispondente provvedimento di accertamento – alla stessa stregua di una denuncia di inizio di attività edilizia, o di una dichiarazione sostitutiva ai sensi del dpr 28 dicembre 2000, n. 445.

Secondo la giurisprudenza, la c.d. dichiarazione di scienza, relativa a stati, qualità personali o fatti a diretta conoscenza dell'interessato, è destinata a produrre effetti in seno al procedimento amministrativo cui è finalizzata, per favorirne uno svolgimento rapido e semplificato<sup>(27)</sup>. Essa, perciò, esaurisce la sua efficacia nell'ambito dei rapporti con gli organi della pubblica

---

<sup>(27)</sup> In questo senso si veda Cass. civ. SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, secondo cui *“le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, integrando il momento di avvio, di un, più o meno articolato, procedimento di diritto pubblico (volto all'accertamento del concreto contenuto dei rapporti tributari ai quali si riferiscono) da intendersi, in quanto tale, ispirato ad esigenze di razionale svolgimento e di conseguimento, quanto più rapido possibile”*.

amministrazione<sup>(28)</sup>. La dichiarazione sostitutiva ha attitudine certificativa e probatoria, fino a contraria risultanza, nei confronti della sola amministrazione ed in determinate attività e procedure pubbliche<sup>(29)</sup>.

Ora, con queste integrazioni e precisazioni, può sostanzialmente condiversi la tesi secondo cui la dichiarazione dei redditi è una manifestazione di scienza priva di efficacia intenzionale, e come tale ritenuta meritevole di rilievo dall'ordinamento, che dunque la contempla quale atto espressivo di valutazione e giudizio basato sulla raccolta, elaborazione e qualificazione dei dati ad opera del contribuente, nell'ambito dello schema legale.

Infatti, tale atto ha una importante efficacia probatoria (e certificativa) nel nostro sistema, dal momento che per il suo tramite il contribuente accerta con valenza pubblica la propria situazione tributaria, e su tale presupposto il diritto positivo ne fa discendere l'effetto dell'accertamento e della liquidazione dell'imposta. In questo senso si è di recente pronunciata la stessa giurisprudenza, che ha riconosciuto alla dichiarazione di successione precisi effetti pubblicistici (agevolazioni fiscali ecc.) da cui ha dedotto la sussistenza a carico del dichiarante di un preciso obbligo di enunciare il vero, trattandosi di "autocertificazione"<sup>(30)</sup>. In generale, l'ordinamento ha

<sup>(28)</sup> In tal senso Cass. civ. SS.UU., sent. 29 maggio 2014, n. 12065, in ordine alla previsione del dpr 28 dicembre 2000, n. 445 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

<sup>(29)</sup> Sempre Cass. civ., SS.UU., sent. 29 maggio 2014, n. 12065, che si riferisce alla dichiarazione sostitutiva prevista dalla l. n. 15 del 1968, art. 4. Peraltro, la giurisprudenza è ugualmente concorde nel ritenere, in riferimento alla predetta fattispecie dichiarativa, che "in difetto di diversa, specifica previsione di legge, nessun valore probatorio, neanche indiziario, può essere ad essa attribuito nel giudizio civile caratterizzato dal principio dell'onere della prova, atteso che la parte non può derivare elementi di prova a proprio favore, ai fini del soddisfacimento dell'onere di cui all'art. 2697 c.c., da proprie dichiarazioni (Cass. S.U. 14-10-1998 n. 10153); tale orientamento, affermato successivamente anche dalla pronuncia delle S.U. di questa Corte del 3-4-2003 n. 5167 in relazione all'accertamento del requisito reddituale prescritto per il riconoscimento del diritto a prestazione assistenziale, è stato poi ribadito ripetutamente sulla base del rilievo che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria solamente nei rapporti con la P. A., essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale nelle liti tra privati (Cass. 20-9-2004 n. 18856), laddove, in conformità del principio dell'onere della prova che caratterizza il giudizio civile, la parte non può derivare elementi di prova in proprio favore, ai fini del soddisfacimento dell'onere di cui all'art. 2697 c.c., da proprie dichiarazioni non asseverate da terzi (Cass. 6-4-2001 n. 5142; Cass. 16-5-2001 n. 6742; Cass. 15-12-2006 n. 26937; Cass. 23-7-2010 n. 17358; Cass. 5-8-2013 n. 18599)".

<sup>(30)</sup> Così Corte di cassazione, sez. V penale, sentenza 27 aprile 2016, n. 17206, ad avviso della quale integra il delitto di falsificazione ideologica di atto pubblico la presentazione di una dichiarazione di successione contenente indicazioni difformi dal vero poiché essa contiene autocertificazioni che, a monte, obbligano il privato a dichiarare il vero.

variamente disciplinato la non veridicità della dichiarazione, distinguendo tra le ipotesi in cui il dato non vero è frutto di un errore involontario, e quelle in cui esso corrisponde alla precisa intenzione. Sulla base di questa distinzione, pertanto, è stato diversamente trattato il regime dell'efficacia e, conseguentemente, della modificabilità della dichiarazione, da un lato, e della responsabilità amministrativa o penale dall'altro <sup>(31)</sup>. Rinviano lo studio di quest'ultima alla trattazione dell'illecito tributario amministrativo e penale, ci si deve occupare dei casi residui, ovvero degli errori non volontari.

Un esempio può essere utile nella messa a fuoco dei profili ricostruttivi.

Può accadere che il contribuente erroneamente si obblighi al pagamento di una data imposta, anche ingiustamente alta; l'amministrazione stessa, nell'esercizio della sua potestà, ha l'obbligo di rettificare tali importi, riliquidando in tal modo il dovuto, anche ove le risulti sfavorevole. La posizione del contribuente è del tutto speculare: non disponendo egli del debito tributario risultante storicamente da specifici fatti indice di capacità contributiva, non può obbligarsi legalmente, ma soltanto dichiarare quanto ritiene giusto, attraverso una manifestazione di scienza e di giudizio che non può assumere carattere vincolante.

L'impostazione qui delineata ha conseguenze importanti.

In primo luogo, la dichiarazione può essere modificata dal contribuente, che può correggere eventuali omissioni o errori materiali presentando una dichiarazione integrativa, o può provvedere alla sua sanatoria nell'ambito del procedimento di ravvedimento, oppure, può integrarla, se insorge una specifica contestazione, durante la fase amministrativa di mediazione o contenziosa. In tal modo, possono essere rimossi gli effetti della dichiarazione frutto di errore di fatto, di diritto, testuale o extratestuale, quando da essa possa derivare a danno del cittadino l'assoggettamento ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico. Sarebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e del buon andamento dell'amministrazione un

---

<sup>(31)</sup> Si veda Cass. pen. sez. III, sent., (ud. 28 aprile 2016) 14 febbraio 2017, n. 6869, secondo cui "la dichiarazione dei redditi non è un atto negoziale o dispositivo, bensì una dichiarazione di scienza, sicché, in caso di errore (di fatto o di diritto) commesso dal contribuente, essa è, in linea di principio, emendabile e ritrattabile quando possa derivarne l'assoggettamento ad oneri contributivi più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a carico del dichiarante (Corte di cassazione, Sezione 5 civile, 28 ottobre 2015, n. 21968; *idem* Sezione 5 civile, 11 maggio 2012, n. 7294; *idem* Sezione 5 civile, 19 dicembre 2008, n. 29738; *idem* Sezione 5 civile, 8 luglio 2007, n. 18673)". Cfr. anche Cass. civ., Sez. V, 5 marzo 2020, n. 6239.

ordinamento che sottoponesse il contribuente, sulla base di una dichiarazione erronea, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito <sup>(32)</sup>. Viceversa, sono destinate a restare irretrattabili le dichiarazioni riferite a rapporti tributari che, a causa di decadenze e prescrizioni, si debbano ritenere esauriti.

In secondo luogo, essa non assume valore confessorio: la confessione, infatti, presuppone un agire libero finalizzato ad affermare la verità, attraverso l'ammissione di fatti sfavorevoli a colui che la compie. La dichiarazione tributaria non è libera, poiché rappresenta l'oggetto, quantitativamente definito, di un obbligo indisponibile per lo stesso contribuente, atteso che la ripartizione del carico tributario è riservata al legislatore. Nella dichiarazione questi vuole soltanto la produzione dell'atto, cioè la trasmissione della dichiarazione, *“ma in nessun modo è in grado di influire con la propria volontà sulla realizzazione di effetti giuridici che sono invece predeterminati dalla legge”* <sup>(33)</sup>.

Infine, trattandosi di un'autocertificazione con effetti sulla pubblica fede, alla dichiarazione dei redditi è astrattamente riferibile la generale normativa, anche agli effetti penali. Tuttavia, essa rimane soggetta alla speciale disciplina in tema di reati dichiarativi penali, che saranno trattati nell'ambito della parte sesta.

#### 4.4. Efficacia giuridica della dichiarazione: teoria dichiarativa e teoria costitutiva.

A chiusura delle osservazioni sinora svolte, possiamo iniziare a tirare le fila del discorso, provando a definire il regime giuridico dell'atto dichiarativo, sia in riferimento agli effetti e alle conseguenze della sua presentazione sia, come vedremo nei successivi paragrafi, in riferimento a vizi della stessa o finanche alla sua omissione.

La rilevanza del passaggio al modello dell'autotassazione è stata colta dalla dottrina, in specie da quella che si è occupata dell'obbligazione tributaria. La dichiarazione, quale atto del contribuente, si situa a metà strada tra i due tempi del formarsi dell'obbligazione stessa, secondo il meccanismo già illustrato della fattispecie progressiva. In altre parole, rispetto alla teoria dichiarativa, che riconduce il debito al presupposto legale impositivo, e alla

<sup>(32)</sup> In questo senso si veda ancora Cass. civ. SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063.

<sup>(33)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 576.

teoria costitutiva, che lo fa discendere dal procedimento amministrativo, la dichiarazione si situa esattamente a metà. Essa, cioè, si inserisce tra la manifestazione del presupposto e l'atto dell'autorità: l'obbligo dichiarativo, infatti, deve essere adempiuto entro il termine di legge (nono mese del periodo d'imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione), generalmente prima di qualsiasi rettifica o di qualsiasi richiesta da parte dello Stato.

Entrambe le teorie richiamate, dunque, devono fare i conti con tale atto, con la sua funzione e con il momento della sua formazione giuridica.

Rispetto a quella costitutiva, sembra innegabile che proprio attraverso la dichiarazione dei redditi il contribuente assume la sua obbligazione verso l'amministrazione. Quanto alla teoria dichiarativa, va osservato che è l'atto di scienza della dichiarazione che accerta definitivamente il presupposto e, di solito, lo determina retroattivamente.

Non si può dubitare, dunque, che l'effetto giuridico tipico della dichiarazione sia quello di generare l'obbligazione o, quanto meno, di renderla attuale, tanto che, in seguito alla sua trasmissione, il contribuente è vincolato a versare l'imposta. Questo assunto ha particolare rilievo in sede di accertamento e riscossione, dove le ragioni private del cittadino si contrappongono a quelle pubbliche dello Stato.

Sembra, quindi, che la rilevanza della dichiarazione, almeno in parte, rimetta in discussione entrambe le teorie, in quanto collega l'obbligazione finanziaria ad un atto giuridico privato ma ad effetti pubblicistici, a carattere volontario, attraverso cui, pur senza confessare, il contribuente si obbliga al versamento dell'imposta nei confronti dell'amministrazione pubblica <sup>(34)</sup>.

Pertanto, più che al presupposto impositivo e più che all'attivazione del procedimento amministrativo, quest'ultimo del tutto eventuale potendo non avviarsi mai, il sorgere del debito va ricollegato, come sua conseguenza giuridica, alla presentazione da parte del contribuente dell'autocertificazione, con cui questi liquida il debito e si obbliga a versarlo.

Detto ciò, la questione è destinata a svalutarsi sul piano pratico, rilevando soprattutto la previsione legale di termini di dichiarazione e di adempimento, a carattere perentorio, entro i quali il contribuente è obbligato a presentare la dichiarazione e, poi, a versare il dovuto, in ciò risolvendosi la regolare esecuzione della prestazione imposta, o, in mancanza, l'inadempimento del debito.

---

<sup>(34)</sup> Sulla categoria dell'atto giuridico privato si veda l'opera ricostruttiva di D. BARBERO, *Il sistema del diritto privato*, cit., p. 190 e ss.

#### 4.5. Regime di invalidità della dichiarazione: nullità, incompletezza e infedeltà.

In quanto manifestazione di volontà, la dichiarazione può essere affetta dai vizi tipici dell'atto giuridico, che possono classificarsi in due categorie: vizi di forma e vizi di sostanza (o infedeltà dichiarative).

a) I primi comprendono ipotesi diverse che dipendono dall'errata trasmissione o ricezione del modello, o dalla mancata sottoscrizione della dichiarazione <sup>(35)</sup>. Ricorre nel primo caso un'ipotesi di nullità assoluta e insanabile, che impedisce all'atto giuridico di produrre qualsivoglia effetti, e impone al contribuente di trasmettere nuovamente la dichiarazione, poiché la prima è *tamquam non esset*. In tal caso, per non incorrere nelle conseguenze giuridiche dell'omessa dichiarazione, il contribuente deve dimostrare che non solo ha effettuato la trasmissione del modello, ma che quest'ultimo è stato accettato dall'amministrazione (o che il plico è stato ricevuto). Infatti, come previsto dall'art. 1, comma 1, del dpr n. 322/1998, le dichiarazioni sono redatte *a pena di nullità* <sup>(36)</sup> su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo da pubblicare nella gazzetta ufficiale <sup>(37)</sup>.

Dal momento che la dichiarazione va sottoscritta dal contribuente o da chi ha la rappresentanza legale o negoziale, la mancanza di questa integra una seconda ipotesi o fattispecie di nullità, sempre per vizi di forma: trattasi di una nullità relativa che, a differenza della prima, è sanabile. Di norma, gli atti dichiarativi sono sanabili: in caso di nullità per mancata sottoscrizione, quindi, il contribuente può essere invitato dagli uffici a verificare direttamente presso l'ente impositore i suoi dati.

<sup>(35)</sup> In generale, al fine di evitare frodi sono state previste procedure di trasmissione di natura telematica, la cui mancata osservanza comporta l'inefficacia della dichiarazione.

<sup>(36)</sup> Cfr. sul punto, Corte di cassazione n. 9973/2015.

<sup>(37)</sup> L'art. 1, comma 1, del dpr n. 322/1998 specifica che "*Ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive le dichiarazioni sono redatte, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati entro il 31 gennaio con provvedimento amministrativo, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale e da utilizzare per le dichiarazioni dei redditi e del valore della produzione relative all'anno precedente ovvero, in caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre dell'anno precedente a quello di approvazione (...)*". I provvedimenti di approvazione dei modelli di dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui all'art. 4, comma 1, e i modelli di dichiarazione di cui agli artt. 34, comma 4, e 37, del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e s.m.i., sono emanati entro il 15 gennaio dell'anno di riferimento, e pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

Il ricorso alla sanzione della nullità, di cui nella specie si ammette la sanatoria, è da ricercare nell'esigenza dell'ordinamento di conferire certezza giuridica alla dinamica del rapporto obbligatorio. Se l'atto non è correttamente formato e trasmesso, non devono esservi dubbi circa la sua inidoneità a produrre effetti. Per ottenere questa finalità, il legislatore, mancando un requisito della dichiarazione, prevede la sua nullità. Tale regime di validità ed efficacia riduce le incertezze in ordine alla sorte dell'atto, non essendo compatibile alcun rischio di incertezza con l'amministrazione di una fiscalità di massa. Per lo stesso ordine di ragioni, è prevista la possibilità di sanare il vizio, su iniziativa di cittadino e amministrazione. È inoltre concesso un termine di novanta giorni dopo la scadenza del termine di presentazione, entro cui la dichiarazione, benché tardiva, è in ogni caso considerata correttamente trasmessa <sup>(38)</sup>.

b) La seconda categoria inizialmente richiamata è quella dei vizi di sostanza, vale a dire dell'infedeltà dichiarativa. Essa riguarda il contenuto e non le modalità di trasmissione della dichiarazione. L'ordinamento ha classificato i vizi non formali in ragione della dimensione economica, differenziando le conseguenze giuridiche. Sotto determinate soglie di punibilità, la sanzione è meramente pecuniaria, al di sopra acquista rilievo penale. Quindi, ove l'infedeltà superi gli importi di legge <sup>(39)</sup> il vizio non solo inficia

<sup>(38)</sup> L'art. 2, commi 1, 2 e 3 del dpr n. 322/1998, modificato dall'art. 4 *bis*, comma 2, lett. b, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, prevede che: "1. *Le persone fisiche e le società o le associazioni di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1° maggio ed il 30 giugno ovvero in via telematica entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.* 2. *I soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 in via telematica, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.* 3. *I soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi presentano la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive entro i termini previsti dal comma 2 e secondo le disposizioni di cui all'articolo 3*".

<sup>(39)</sup> La fattispecie della dichiarazione infedele è regolata dall'art. 4, comma 1, del D.lgs. n. 74/2000, secondo il quale: "Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni".

la dichiarazione, ma dà luogo a reato. Ora, l'infedeltà dichiarativa può riguardare la *qualificazione* degli imponibili, oppure la loro *quantificazione*. Integra la dichiarazione infedele qualsiasi dichiarazione che riporti, in senso sfavorevole allo Stato, imponibili non corretti. Occorre distinguere, tuttavia, le infedeltà dichiarative di natura elusiva (effetto di errori causati per esempio da problematiche di tipo interpretativo che conducono ad un imponibile errato) dalla "dichiarazione infedele" che, diversamente, è preordinata ad evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Questa è frutto di un comportamento fraudolento, realizzato con coscienza e volontà<sup>(40)</sup>. Sulla categoria dei reati tributari, si tornerà nel capitolo primo della parte sesta.

#### 4.6. Termini utili per la rettifica.

Come visto, l'efficacia positiva della dichiarazione è subordinata alla regolarità della compilazione e trasmissione da parte del contribuente. In tal caso, essa spiega un'efficacia che è quella tipica dell'atto di scienza e giudizio, ma con un *quid pluris* costituito dalla sua valenza pubblica, che è in grado di dare un assetto definitivo al rapporto obbligatorio. Si è detto che, tramite una dichiarazione integrativa, il contribuente può correggere i valori trasmessi e chiedere che la sua situazione tributaria sia modificata. Questa evenienza, pacificamente ammessa, è stata a lungo discussa dal punto di vista dei termini utili entro cui provvedere e, solo recentemente, è stata risolta<sup>(41)</sup>.

Il problema, apparentemente secondario, ha un notevole impatto sul gettito, che risente dell'efficacia liquidatoria dell'autocertificazione. Non a caso, questa è talvolta considerata fattispecie dinamica, nel caso di dichiarazione a favore del fisco, e talaltra fattispecie statica, se a favore del contribuente.

Fino a qualche anno fa era vigente una diversa formulazione dell'art. 2 del dpr n. 322/98, in base al quale, mentre "*le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva*

<sup>(40)</sup> Cfr. art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, che disciplina il c.d. abuso del diritto o elusione, del quale è stata esclusa la rilevanza penale: "*Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*" (comma 13).

<sup>(41)</sup> Cfr. Corte di cassazione, SS.UU., sent. 13378/2016.

*dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni"* (comma 8), al contrario, *"le dichiarazioni (...) possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare (...) non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"*, (comma 8 bis).

Questa duplicità di termini aveva creato un doppio binario: da una parte le dichiarazioni *"a favore del contribuente"*, per le quali il termine era rappresentato dalla scadenza della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; dall'altra le dichiarazioni *"a favore dell'ufficio"*, per le quali il termine era quello diverso dell'art. 43 del dpr n. 600/73, coincidente con la decadenza dal potere accertativo <sup>(42)</sup>.

Il problema è stato avviato a soluzione dalle Sezioni unite della Corte di cassazione, che hanno riconosciuto il diritto del contribuente a rettificare la dichiarazione <sup>(43)</sup> (per correggere errori e omissioni) entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo <sup>(44)</sup>, oppure anche attraverso la dichiarazione da presentare entro la fine del quarto anno successivo (ora il quinto anno successivo <sup>(45)</sup>).

La giurisprudenza ha dunque enucleato i seguenti principi di diritto:

a) in primo luogo, il termine relativo al periodo d'imposta successivo si riferisce esclusivamente ai casi in cui è presente una compensazione del credito. In altre parole, ove dalla dichiarazione *"a favore del contribuente"*, oltre a scaturire un credito, origini una richiesta di compensazione con altri

---

<sup>(42)</sup> Art. 43 del dpr 600/73 (Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 131, l. 28 dicembre 2015, n. 208), comma 1: *"Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"*.

<sup>(43)</sup> Cass., SS.UU., sent. 30 giugno 2016, n. 13378.

<sup>(44)</sup> Come stabilito dal dpr 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis.

Il dubbio era, infatti, se quest'ultimo termine fosse previsto solo ai fini della compensazione, richiamata dal secondo periodo del comma 8 bis citato: *"L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997"*.

<sup>(45)</sup> A norma dell'art. 2, comma 8, del dpr n. 322, dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 131, della l. 28 dicembre 2015, n. 208.

tributi, il termine è quello del periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione <sup>(46)</sup>;

b) ove non sia richiesta la compensazione contestualmente all'emenda dello strumento dichiarativo, il termine resta quello più ampio del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione <sup>(47)</sup>.

Infine è stato poi confermato l'orientamento che, già in precedenza, ammetteva la rettifica della dichiarazione anche in sede contenziosa, nel senso che *il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dal dpr n. 322 del 1998, art. 2, e dall'istanza di rimborso di cui al dpr n. 602 del 1973, art. 38, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria* <sup>(48)</sup>.

In sostanza, poiché la dichiarazione fa stato tra contribuente e uffici e diventa inoppugnabile, l'ordinamento ne ha ricondotto la validità entro i termini di accertamento delle imposte <sup>(49)</sup>, limitando temporalmente la possibilità di compensare le eccedenze (termine per la dichiarazione successiva), ferma l'autonomia funzionale della disciplina sui rimborsi <sup>(50)</sup>.

<sup>(46)</sup> Si veda Corte di cassazione, sent. 30 giugno 2016, n. 13378, cit., secondo cui *“La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante la dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8 bis, è esercitabile non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante”*.

<sup>(47)</sup> Così l'art. 43, comma 1, del dpr 600/73. Si veda anche Corte di cassazione, sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, secondo cui *“La possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi conseguente ad errori od omissioni in grado di determinare un danno per l'amministrazione, è esercitabile non oltre i termini stabiliti dal dpr n. 600 del 1973, art. 43”*. In tal caso, le eccedenze seguono le normali regole relative alle procedure di rimborso, per cui la restituzione *“(…) dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del dpr 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al dpr n. 322 del 1998, art. 2 comma 8 bis”*.

<sup>(48)</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 578.

<sup>(49)</sup> Art. 43 del dpr n. 600/73.

<sup>(50)</sup> Si veda art. 38 del dpr n. 602/73. In tema si veda Cass. civ. SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063, secondo cui *“nel caso di mancata rettifica della dichiarazione nei termini suddetti la possibilità da addurre errori di fatto o di diritto intervenuti nella redazione dell'atto ed incidenti sull'obbligazione tributaria può, comunque, esprimersi nei limiti nei quali la legge preveda il diritto al rimborso, ovvero in sede di opposizione a provvedimenti impositivi dell'amministrazione finanziaria intesi a far valere una maggiore pretesa tributaria”*.

In coerenza con tale impostazione, il legislatore con l. n. 1 dicembre 2016 n. 225 ha modificato il citato art. 2: nel novellato comma 8, pertanto, dichiarazione a sfavore e dichiarazione a favore sono state uniformate <sup>(51)</sup>.

---

<sup>(51)</sup> Cfr. anche Corte di cassazione, sent. 17757/2016 sullo specifico problema del credito Iva.

Il nuovo art. 2 del dpr n. 322/1998, dispone al comma 8: *“Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*; comma 8 bis: *“L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. Resta ferma in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito”*.

## PARTE QUARTA

### PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI IMPOSIZIONE

#### CAPITOLO 1

#### DISCIPLINA GENERALE DEI PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI AD OGGETTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1.1. Premessa allo studio dei procedimenti di imposizione tributaria. – 1.2. Procedimenti amministrativi d'ufficio e su istanza di parte. – 1.3. (*Segue*). Strumentalità della potestà amministrativa alla cura degli interessi pubblici. Termine di avvio del procedimento. – 1.4. Vincoli nascenti in capo all'amministrazione pubblica dall'avvio d'ufficio del procedimento. – 1.5. Partecipazione al procedimento del contribuente tra disciplina generale e particolare. – 1.6. Tutela procedimentale europea. – 1.7. Procedimenti di autotutela in materia tributaria. – 1.8. (*Segue*). Procedimento di autotutela decisoria durante il procedimento di esecuzione. – 1.9. Bilanciamento tra discrezionalità e vincolo nei procedimenti amministrativi ad oggetto tributario.

#### **1.1. Premessa allo studio dei procedimenti di imposizione tributaria.**

Prima di affrontare l'esame particolare dei singoli procedimenti tributari, è necessaria un'introduzione sul procedimento amministrativo in generale, figura a cui sono riconducibili, per natura giuridica, struttura e funzione, i procedimenti ad oggetto tributario. Sono tali i procedimenti di competenza dell'amministrazione fiscale, aventi ad oggetto innanzitutto l'accertamento e l'attuazione dell'obbligazione tributaria, nelle diverse forme e tipologie che se ne studieranno nel successivo capitolo <sup>(1)</sup>. Trattasi della manifestazione

---

<sup>(1)</sup> La sistemazione dei procedimenti di accertamento tributario, ancora oggi valida e insuperata, risale a M.S. GIANNINI, *cit.*, p. 776 ss., che li ha inquadrati all'interno dei procedimenti ablatori e obbligatori, categoria di cui rappresentano la figura più risalente: trattasi

più rilevante della potestà tributaria, con una funzione di prelievo e, come tali, possono essere definiti i “procedimenti di imposizione tributaria”.

Non mancano, tuttavia, altri moduli procedimentali che riguardano le diverse vicende ed evenienze del rapporto tributario, come il procedimento di interpello, il procedimento di estinzione dell’obbligazione, i procedimenti di autotutela decisoria e i procedimenti di autotutela esecutiva (c.d. riscossione), i procedimenti di rimborso, i procedimenti di adempimento collaborativo, i procedimenti di verifica di fattispecie elusive (c.d. abuso del diritto), i procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

Sovente questi hanno luogo a seguito del procedimento impositivo principale, di accertamento e controllo e, in tali casi, essi si presentano come sub-procedimenti amministrativi, o procedimenti connessi, o procedimenti incidentali; in altri casi, come per l’interpello, sono invece procedimenti autonomi.

Nel complesso, ancorché la disciplina dei procedimenti amministrativi di competenza dell’amministrazione tributaria sia affidata a norme particolari in considerazione della peculiarità della fattispecie che ne forma oggetto, tendenzialmente le stesse si ispirano all’impianto della legge generale n. 241/1990. A questa, per quanto non espressamente previsto, si deve quindi far rinvio anche in materia tributaria <sup>(2)</sup>.

---

di procedimenti che incidono su obbligazioni e, quindi, su diritti, ma anche su interessi legittimi connessi al rapporto obbligatorio. In sostanza, sono i procedimenti mediante i quali si attualizza il dovere di prestazione, e cioè si realizza l’imposizione autoritativa di obblighi patrimoniali. In tema resta un’opera fondamentale quella di R. LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alla pubblica amministrazione*, Padova, 1934. In particolare, secondo Giannini quello in esame costituisce un procedimento di verifica di un presupposto d’imposta, ed è perciò volto o a rettificare presupposti esibiti per minor valore di quello effettivo o a provvedere in ordine alle omissioni del contribuente, e può essere sia autonomo, se è avviato nell’ambito della funzione ispettiva, ovvero è fase procedimentale del procedimento avviato su iniziativa del contribuente. Esso è finalizzato ad acquisire e valutare fatti materiali costituenti il fatto costitutivo dell’obbligazione tributaria “*ossia ha un profilo strutturale dominato da un’acquisizione di scienza*”. Secondo tale Autore, pur essendo denominato di accertamento, non è né un accertamento in senso proprio, né un accertamento, tuttavia, se esso manca, l’obbligazione tributaria conserva il contenuto attribuito dal contribuente, e, addirittura, potrebbe non venire ad esistenza, nel caso di evasione.

<sup>(2)</sup> In argomento, S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/2015, p. 3 ss., osserva che “*la potestà tributaria viene esercitata secondo lo schema classico del procedimento amministrativo, in applicazione della disciplina generale contenuta nella legge del 1990, così come nel tempo è stata modificata e integrata; viene in altri termini esercitata secondo le modalità di esercizio dei poteri autoritativi dell’amministrazione, siano essi discrezionali o vincolati*”.

Tendenzialmente, però, in quanto il c.d. giusto procedimento (vale a dire ispirato alle garanzie del cittadino) non forma oggetto di un riconoscimento pieno verso l'amministrazione fiscale, specie nei procedimenti impositivi *lato sensu*. Come si vedrà, trattasi di una deviazione dal percorso normativo generale, che non ha corrispondenza nei principi europei e italiani a base dell'agire-procedere amministrativo, ovvero quella "realtà giuridica" in cui si palesa ogni attività amministrativa volta all'adozione di una decisione pubblica. In generale, la partecipazione del privato, sia intesa quale contributo al formarsi della decisione che come difesa delle ragioni individuali, è una componente essenziale della funzione pubblica, ancorché proiettata alla cura di interessi fondamentali dello Stato, come quello fiscale.

A dieci anni di distanza dalla legge sul procedimento, il legislatore, con la l. n. 212/2000, ha parzialmente rimediato a tale anomalia, varando lo Statuto dei diritti del contribuente che, indubbiamente, riconosce importanti diritti, anche in tema di contraddittorio. Nondimeno, nella pur teorica equipollenza normativa tra le discipline, rispettivamente, quella generale della l. n. 241/90 e quella particolare della l. n. 212/2000, l'esperienza applicativa dei procedimenti tributari ha conosciuto delle rilevanti deroghe dal paradigma di base, con preoccupanti riduzioni di tutele del contribuente.

Nella sostanziale affermazione di una superiorità dell'interesse pubblico fiscale, è stata soprattutto la giurisprudenza a concepire delle interpretazioni non sempre in linea con il modello del giusto procedimento e le corrispondenti garanzie, per esempio a proposito dei tributi c.d. non armonizzati <sup>(3)</sup>.

Trattasi di vedute non giustificate nella misura in cui restano lontane dai principi, europei e interni, in tema di pubblici poteri, di cui non può non tenersi conto in ambito tributario attesa la sostanziale unicità della figura e della disciplina del "procedimento amministrativo".

È perciò utile, nell'ottica unificatrice propria di una sistemazione del settore normativo tributario nell'ambito dei principi del diritto amministrativo cui appartiene, far precedere lo studio dei singoli procedimenti tributari (di controllo e accertamento, ma anche di autotutela, interpello, rimborso, ecc.) dall'inquadramento più generale della figura del procedimento amministrativo <sup>(4)</sup>. Ciò proprio in considerazione dell'equivalenza dei rispettivi paradigmi, sia sotto il profilo strutturale sia sotto il profilo funzionale.

<sup>(3)</sup> Cass. civ., SS. UU., 9 dicembre 2015, n. 24823.

<sup>(4)</sup> In tema di procedimento amministrativo, in particolare sulla possibilità di ricostruire in termini di diritto del privato quello a promuovere l'iniziativa del procedimento,

## 1.2. Procedimenti amministrativi d'ufficio e su istanza di parte.

In generale, la dottrina ha ricostruito il procedimento amministrativo come quella sequenza cronistica di atti e operazioni dell'amministrazione, funzionalmente preordinati ad un risultato giuridico <sup>(5)</sup>.

in forza del vigente art. 118, comma 5, Cost., con conseguente dovere dell'amministrazione di darvi avvio, G.M. ESPOSITO, *Il diritto all'iniziativa procedimentale. Struttura e funzione*, in *Diritto e processo amministrativo*, Quaderni, n. 15, p. 13 ss. Ivi ampia citazione bibliografica in tema: A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940 (ristampa 1959). Tuttora in grande proliferazione la letteratura sul tema non soltanto italiana, che si è venuta formando a partire dalla metà del XX secolo, F.G. SCOCA, *Il punto sulla disciplina legislativa sul procedimento amministrativo*, 5, in *Il procedimento amministrativo*, a cura di V. CERULLI IRELLI, Napoli, 2007.

<sup>(5)</sup> Ai fini di un primo esame del procedimento amministrativo, partendo dagli scritti più remoti e tuttora fondamentali per lo studio dell'istituto: F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, II, Padova, 1914, 1083 ss.; ID.; U. FORTI, *Atto e procedimento amministrativo*, in *Studi di diritto pubblico in onore di Oreste Ranelletti*, Padova, 1931; M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950; ID., *Diritto amministrativo*, cit., vol. II; F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 118; A. MELONCELLI, *L'iniziativa amministrativa*, Milano, 1976; M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980, 252 ss.; ID., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.

Passando ai principali scritti successivi alla legge generale sul procedimento n. 241/1990, in ordine recente: M. CLARICH-G. FONDERICO (a cura di), *Procedimento amministrativo*, Padova, 2015; F.G. SCOCA-A.F. DI SCIASCIO, *Il procedimento amministrativo ed i recenti interventi normativi: opportunità o limiti per il sistema paese?*, Napoli, 2015; D.U. GALLETTA, *Il procedimento nella Scienza del diritto amministrativo in Italia: linee generali di sviluppo e critica di alcune recenti involuzioni*, in *Foro amm.*, 2011, 11; F. MERUSI, *Per il ventennale della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010, 4; R. CHIEPPA, *Mario Nigro e la disciplina del procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010, 3; A. SANDULLI, *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia (1800-1945)*, Milano, 2009; G. SALA, *Procedimento e processo nella nuova legge 241*, in *Dir. proc. amm.*, 3/2006, 572 ss.; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI, G. PERICU, A. ROMANO, F.A. ROVERSI MONACO e F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, 531 ss.; S. COGNETTI, «Qualità» e «quantità» della partecipazione. *Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000; R. VILLATA e G. SALA, *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996, 574; M. CLARICH, *Termine del procedimento e potere amministrativo*, Torino, 1995; G. MIELE, *Alcune osservazioni sulla nozione di procedimento amministrativo*, in *Foro it.*, 1993, III.

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

Sin dall'iniziativa, su istanza di parte o d'ufficio, l'esercizio della funzione viene scandito e rafforzato dalla presenza del cittadino il cui intervento, nelle fattispecie giuridiche pubbliche, costituisce un fenomeno di particolare attrattiva riscontrabile in tutte le possibili fasi di un procedimento amministrativo iniziativa, istruttoria e decisoria.

Il procedimento amministrativo può essere avviato d'ufficio, da parte dell'amministrazione agente, o su istanza di parte <sup>(6)</sup>.

In generale, il potere di iniziativa è determinato dalla legge per ciascun procedimento.

Nei casi in cui l'amministrazione è tenuta al perseguimento di uno specifico interesse pubblico, essa dispone anche del potere d'iniziativa per i procedimenti amministrativi strumentali. Allo stesso modo, nelle ipotesi in cui l'ordinamento prevede l'istanza del privato come atto idoneo a determinare l'avvio di un procedimento, l'amministrazione pubblica ricevente è tenuta a "procedere" e, ai sensi dell'art. 2 della l. 241/1990, a "provvedere".

L'amministrazione è sempre vincolata alle previsioni della legge sul procedimento amministrativo, e, *in primis*, alla disposizione che obbliga ad

---

e S. CASSESE, Milano, 2004, 31 ss.; G. DELLA CANANEA e M. GNES (a cura di), *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea. Un'indagine*, Torino, 2004; G. DELLA CANANEA, *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea*, in M.P. CHITI e G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, 497 ss.

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

Infine, sulle modifiche apportate nel tempo alla l. 7 agosto 1990, n. 241, a cura dei diversi legislatori che si sono occupati di procedimento amministrativo, oltre ai lavori citati, si vedano anche: M.A. SANDULLI, *La riforma della legge sul procedimento amministrativo tra novità vere e apparenti in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it)*; N. PAOLOANTONIO, A. POLICE e A. ZITO, *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata alle leggi n. 15/2005 e 80/2005*, Torino, 2006; F. MERUSI, A. FIORITTO, G. CIAGLIA, V. GIOMI, A. BERTANI e F. FREDANI, *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Pisa, 2005 e 2009; F. LIGUORI, *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007; V. CERULLI IRELLI, *La disciplina generale della azione amministrativa*, Napoli, 2006; G. CLEMENTE DI SAN LUCA, *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005.

<sup>(6)</sup> Sulla distinzione tra iniziativa d'ufficio e impulso di parte si rinvia ai contributi precedentemente citati di: G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1051 ss.; G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, cit., 102 ss.; A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 119 ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., 835 ss.; P. LAZZARA, *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte. Dalla disciplina generale sul procedimento (l. 241/90) alla direttiva «servizi» (2006/123/CE)*, Napoli, 2008.

emanare un provvedimento conclusivo espresso, “*ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un’istanza ovvero debba essere iniziato d’ufficio*”.

Infine, anche la conclusione del procedimento non necessariamente si accompagna all’utilizzo del modulo provvedimentale, tipicamente unilaterale: essa può anche avere carattere consensuale, in un’alternanza pressoché ordinaria tra atti amministrativi e atti negoziali <sup>(7)</sup>.

Nel procedimento tributario la conclusione è invece normalmente rappresentata dal provvedimento, pur non mancando ipotesi, anche recentemente introdotte, in cui al provvedimento autoritativo si sostituisce un accordo collaborativo, quali accertamenti adesivi, mediazioni e via dicendo.

### **1.3. (Segue). Strumentalità della potestà amministrativa alla cura degli interessi pubblici. Termine di avvio del procedimento.**

Si definiscono “d’ufficio” i procedimenti amministrativi avviati su iniziativa dell’autorità cui la legge attribuisce, di solito anche la funzione di adottare il provvedimento conclusivo <sup>(8)</sup>. Nei procedimenti d’ufficio, infatti, il soggetto procedente coincide con l’autorità decidente. Questa costituisce la regola per i procedimenti tributari, nei quali l’avvio dell’attività di controllo, di norma, parte dall’amministrazione, investita di un corrispondente potere di iniziativa.

Come nell’ordinamento tedesco, anche in quello italiano è la stessa autorità titolare del procedimento primario che, di regola, avvia d’ufficio le eventuali attività strumentali alle proprie attribuzioni. Le ipotesi di procedimento d’ufficio sono finalizzate alla soddisfazione dell’interesse pubblico, che, in materia fiscale, è quello al corretto accertamento e prelievo dei tributi. Può

---

<sup>(7)</sup> Sullo storico alternarsi tra provvedimento e contratto, sperimentato a partire dalle origini stesse nell’attività dell’amministrazione pubblica, V. CERULLI IRELLI, *Principii del diritto amministrativo*, I, Torino, 2005, 31 ss., risale all’origine della nozione del provvedimento amministrativo come atto unilaterale, imperativo, esecutorio, adottato da un organo amministrativo e sottratto alla giurisdizione ordinaria, con la funzione di realizzare gli interessi generali.

<sup>(8)</sup> La dottrina distingueva due ipotesi dei “*procedimenti ad iniziativa della stessa autorità che ha competenza al provvedimento*”: quella in cui l’atto di iniziativa è (e resta) interno, e quella in cui l’iniziativa è formalizzata all’esterno. Nel caso in cui “*il procedimento d’ufficio è ad atto di iniziativa formalizzato, non presenta, di regola, differenze rispetto al procedimento su domanda o richiesta*”, in tal senso si veda M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., 835. In seguito all’emanazione della l. n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, rimane in piedi il problema dell’attuale validità di siffatta ricostruzione.

sia accadere che l'ufficio avvii una verifica autonomamente, sia che vi sia un intervento della guardia di finanza o di altro ente (ad es Inps, o comuni ecc.), sia che vi sia un procedimento penale nel corso del quale si rende necessario disporre una verifica tributaria. Tutte queste evenienze, in ogni caso, sono riconducibili al medesimo paradigma di procedimento, come tale sottoposto alla disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente che verrà esaminata più avanti.

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

L'ufficio, pertanto, compie una preliminare valutazione sommaria dei fatti e delle circostanze in suo possesso, allo scopo di accertare la necessità di dar vita al procedimento. Come si vedrà, nei procedimenti di tipo formale e automatico, questa valutazione è documentale e si fonda sui dati forniti dal contribuente attraverso la sua stessa dichiarazione. Se ravvisa la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza della domanda, conclude il procedimento con un provvedimento espresso redatto in forma semplificata, la cui motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo<sup>(9)</sup>. Nella successiva fase, definita istruttoria, compie un accertamento, attinente al contenuto e agli altri elementi del provvedimento conclusivo.

Correttamente, la dottrina ha ricostruito l'iniziativa amministrativa nella sua relazione al dovere d'ufficio della pubblica amministrazione. La doverosità dell'azione amministrativa impone all'autorità di accertare l'esistenza dei presupposti e delle condizioni dell'azione. Si può ritenere che la doverosità inerisce sempre al procedimento d'ufficio, poiché questo è un modulo dell'attività pubblica che identifica oggettivamente i compiti affidati dal

<sup>(9)</sup> Così art. 2, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241, s.m.i.

Precedentemente alla legge testé citata, sulla problematica della doverosità dell'azione amministrativa, in aggiunta agli studi sinora citati, si vedano quelli più risalenti di: S. ROMANO, *Poteri, potestà*, in *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, 189 ss.; G. GUARINO, *Potere giuridico e diritto soggettivo*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1949, I, 258 ss.; E. CASSETTA, *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 298 ss.; F. LEDDA, *Il rifiuto del provvedimento*, Torino, 1970, 84 ss.; F.G. COCA, *Il silenzio della pubblica amministrazione*, Milano, 1971, 34 ss.

Tra gli studi più recenti, senz'altro da segnalare: la interessante ricostruzione di A. ZITO, *Il procedimento amministrativo*, in F.G. COCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, cit., 238 ss. Recentemente v. A. MASUCCI, *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza diparte*, Torino, 2011.

legislatore all'amministrazione: *“l'attività è doverosa perché i poteri amministrativi sono strumentali rispetto al fine stabilito dalla legge”* <sup>(10)</sup>. Trattasi di un principio che in materia fiscale si carica di un valore ancor più importante, collegato ad interessi di rilievo costituzionale: nel procedimento tributario, controllo e accertamento sono strumentali al prelievo dei mezzi necessari al mantenimento dello Stato e degli enti pubblici.

Anche nella disciplina italiana, come in quella tedesca, si pone inoltre la questione del tempo o termine di avvio, che, peraltro, in ambito fiscale è rilevante sotto più profili: della decadenza del potere e della prescrizione del diritto, della rettifica della dichiarazione, del procedimento di ravvedimento ecc.

Il tempo è una variabile fondamentale del procedimento amministrativo in generale e tributario in particolare.

Nei procedimenti d'ufficio l'atto di iniziativa non promana da un soggetto diverso dall'autorità procedente e, di conseguenza, non vi è un accadimento – che nei procedimenti ad iniziativa corrisponde alla ricezione dell'istanza – che consente di individuare immediatamente l'inizio del procedimento.

L'identità tra soggetto istante e autorità che provvede, genera incertezza in ordine all'individuazione del momento iniziale del procedimento. Il tema non rivestiva particolare importanza anteriormente alla l. n. 241/90, vale a dire prima dell'introduzione dell'obbligo di conclusione dei procedimenti amministrativi. Il vigente art. 2, comma 2, della legge sul procedimento stabilisce che *“nei casi in cui disposizioni di legge ovvero i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5 non prevedono un termine diverso, i procedimenti amministrativi di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali devono concludersi entro il termine di trenta giorni”*. La disposizione richiede necessariamente di individuare un *dies a quo* dal quale far decorrere il termine di conclusione: essa reca solo un generico riferimento all'«inizio», per stabilire la decorrenza dei termini di conclusione dei procedimenti d'ufficio. Neppure i regolamenti vigenti, ovvero *“i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5”* dell'art. 2, offrono indicazioni ulteriori o più precise. Dall'esame della disciplina non si rinviene una previsione univoca: il termine iniziale del procedimento d'ufficio non è individuato in maniera identica e omogenea.

Trattasi perciò di una lacuna dell'ordinamento giuridico, che le disposizioni regolamentari hanno tentato di colmare con norme rivelatesi spesso

<sup>(10)</sup> Così A. MELONCELLI, *L'iniziativa procedimentale*, cit., 44.

generiche. È frequente la previsione secondo cui il termine iniziale, per i procedimenti d'ufficio, decorre dalla data in cui l'autorità amministrativa abbia accertato la necessità dell'azione o, comunque, abbia avuto notizia del fatto da cui sorge l'obbligo di provvedere. Pertanto, i procedimenti sono avviati d'ufficio allorché l'amministrazione abbia cognizione di atti e/o circostanze in relazione ai quali sorge l'obbligo di provvedere. In altre parole, il termine iniziale del procedimento decorre «genericamente» dal momento in cui l'autorità amministrativa ha formale e documentata notizia del fatto da cui origina l'obbligo di provvedere, o da quello in cui essa stessa accerta la necessità di dare avvio al procedimento.

Per il peculiare settore tributario, il legislatore ha stabilito espressamente i termini massimi entro cui può essere avviato il procedimento di accertamento. Sotto questo profilo, pertanto, la materia è connotata da un maggior grado di certezza rispetto alla disciplina generale.

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

Come si è detto, la disciplina dei procedimenti tributari prevede precisi termini di decadenza dell'ufficio dal suo potere di verifica, entro i quali il procedimento deve essere necessariamente avviato. Una volta scaduti, infatti, l'amministrazione decade dal potere, e l'eventuale avvio tardivo comporta l'illegittimità del provvedimento eventualmente adottato, oltre a costituire fonte di responsabilità amministrativa, contabile e disciplinare, anche ai sensi dell'art. 2, comma 9 della legge sul procedimento, in base a cui “*la mancata o tardiva emanazione del provvedimento nei termini costituisce elemento di valutazione della performance individuale, nonché di responsabilità disciplinare e amministrativo-contabile del dirigente e del funzionario inadempiente*” <sup>(11)</sup>.

#### **1.4. Vincoli nascenti in capo all'amministrazione pubblica dall'avvio d'ufficio del procedimento.**

Il dovere «d'ufficio» di avviare un procedimento amministrativo impone all'amministrazione di agire secondo le previsioni dettate dal legislatore per il caso specifico o, in mancanza, in base alla normativa generale.

---

<sup>(11)</sup> Comma così sostituito dall'art. 1, comma 1, l. n. 35 del 2012.

Iniziamo con il precisare che quest'ultima ha una portata precettiva per tutte quelle ipotesi in cui le esigenze partecipative, di trasparenza<sup>(12)</sup>, di buona amministrazione e di proporzionalità<sup>(13)</sup> non trovino riscontro nella disciplina particolare, come talora accade nel diritto tributario.

È controversa l'applicazione della legge generale, viceversa, ai casi in cui l'amministrazione procede pur senza essere doverosamente tenuta a farlo. Non vi è una norma espressa che imponga all'amministrazione di osservare, ogni volta che agisce fuori dei casi espressamente previsti le disposizioni sul procedimento contenute nella l. n. 241/1990. La sola indicazione espressa è quella contenuta nell'art. 2, secondo cui se il procedimento deve essere avviato d'ufficio, l'amministrazione è obbligata a concluderlo in forma espressa.

Il problema riguarda le ipotesi in cui non è espressamente previsto un obbligo di iniziativa, e quindi anche per gli eventuali procedimenti tributari nei quali manchi questa previsione.

Si tratta, perciò, di appurare se, una volta «avviati» d'ufficio, i processi decisionali dell'amministrazione debbano svolgersi comunque nel rispetto del modulo descritto dalla l. n. 241/1990 e, quindi, se, in base ad un'interpretazione evolutiva, debbano anche concludersi con l'adozione di un provvedimento espresso.

La questione è indirettamente connessa ad altra affrontata dalla dottrina, in epoca subito precedente alla citata legge generale sul procedimento amministrativo, in merito all'ammissibilità di procedimenti atipici<sup>(14)</sup>. Infatti,

<sup>(12)</sup> Sul principio di trasparenza resta fondamentale, benché anteriore alla l. n. 241/1990, lo studio di R. MARRAMA, *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, 416 ss.; si vedano pure G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in AA.VV., *L'amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza*. Atti del XXXV Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione – Varenna 1989, Milano, 1991, p. 13 ss.; F. TRIMARCHI BANFI, *In tema di trasparenza amministrativa e di diritto alla riservatezza*, in AA.VV., *Studi in onore di E. Casetta*, I, Napoli, 2001, p. 343 ss.; M.P. CHITI – G. PALMA (a cura di), *I principi generali dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, con scritti di M.R. SPASIANO, *Trasparenza e qualità dell'azione amministrativa*, D.U. GALETTA, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, F. PINTO, *Trasparenza e responsabilità politica*; F. MERLONI-G. ARENA-G. CORSO-G. GARDINI-C. MARZUOLI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008.

<sup>(13)</sup> Sul principio di proporzionalità S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; in tema anche S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008.

<sup>(14)</sup> Così S. PERONGINI, *Le gare preliminari alla trattativa privata*, Napoli, 1990, 83 ss., che usa la locuzione di «procedimento atipico» per riferirsi a tutti i casi nei quali un procedimento

prima di questa legge, era consolidata l'opinione che si potesse configurare un procedimento amministrativo solo nei casi espressamente disciplinati dal legislatore. Senonché, non si è mai indagata a fondo la possibilità per l'amministrazione di instaurare un procedimento, anche in carenza di una specifica previsione, ad esempio attraverso la spontanea formalizzazione dei momenti strumentali all'emanazione di un atto. Per questo, si è proposta in dottrina la tesi dell'ammissibilità non solo dei procedimenti tipici, previsti e disciplinati dalla legge, ma anche di quelli atipici, promossi dall'amministrazione in ipotesi e forme da essa ritenute di volta in volta più idonee.

La giusta scelta, in Italia, di varare una disciplina generale di materia, non ha tuttavia risolto tale problematica, neanche con le successive novelle. Il legislatore ha lasciato aperte sul campo dette incertezze, avendo omesso una puntuale classificazione dei modelli del procedimento, con la conseguenza che, alla laboriosità della normativa corrisponde un oggetto ancora indefinito. Persino, la questione è diventata più complessa: oltre a quello dell'astratta configurabilità di un procedimento atipico, si pone il problema, in caso positivo, della sua disciplina giuridica nel vuoto della previsione legislativa.

L'ordinamento non solo ha mancato di prevedere, sia nell'originario assetto normativo che nei successivi, se fuori dai casi espressamente previsti sia possibile attivare un procedimento amministrativo, ma non ha neppure definito la esatta portata delle disposizioni, recanti norme generali di materia, della l. n. 241/1990.

È pur vero che nel Capo VI, "*Disposizioni finali*", l'art. 29 disciplina l'ambito di applicazione, ma tale previsione non risolve la questione dell'applicabilità di quelle norme. Infatti, non chiarisce se l'obbligo di conclusione del procedimento operi anche oltre i casi in cui esso consegua obbligatoriamente ad un'istanza o debba essere avviato d'ufficio.

Con riferimento ai procedimenti tributari, la scelta contenuta nell'art. 13, di sottrarli all'applicazione delle norme sulla partecipazione, consente in certa misura di configurare anche una relativa atipicità: a ciò si aggiunga che, per sua natura, il potere di controllo e accertamento non è obiettivamente sussumibile in una fattispecie chiusa. Il procedimento tributario, nella maggior parte dei casi volto ad un controllo, persegue una funzione cautelare ampiamente elastica, sicché la questione della tipicità in materia si svaluta

---

sia avviato dall'autorità spontaneamente, senza che sia previsto e disciplinato dal legislatore, anche per l'immediata assonanza semantica di tale espressione con la problematica del contratto atipico nel diritto civile, con la quale presenta evidenti analogie.

e perde valore. Infatti, è la stessa potestà di accertamento che, in una certa misura, possiede un carattere neutro e, perciò, suscettibile di essere proceduralizzata, cioè avviata, in ogni momento e senza possibilità di inquadramento in un modello rigidamente tipico, essendo la relativa base normativa fortemente dinamica.

In ogni caso, se l'amministrazione compie atti intrinsecamente procedurali, ad esempio istruttori, preordinati all'adozione di un provvedimento, è tenuta – anche in assenza di una espressa previsione normativa che lo impone – ad osservare le regole generali, e, quindi, anche quelle sulla partecipazione del cittadino o del contribuente. La ragione è insita nella *ratio* stessa di queste norme, volte al corretto perseguimento dell'interesse pubblico e degli altri interessi coinvolti dalla decisione, dalla cui comparazione sovente origina, attraverso il contraddittorio, la soluzione più corretta per il potere pubblico.

In definitiva, se l'amministrazione avvia un procedimento deve anche concluderlo, indipendentemente dalla sussistenza di un'espressa previsione di legge. Si ritiene che il dovere di concludere il procedimento, perciò, non ricorre solo nei casi espressamente previsti dalla legge, vale a dire nei casi in cui l'amministrazione sia tenuta ad avviare d'ufficio un tipico procedimento e, ai sensi dell'art. 2 della l. n. 241/90, a terminarlo con un provvedimento espresso. Esso teoricamente sussiste in tutti i casi di avvio di un procedimento, anche ove l'amministrazione, pur non essendo tenuta ad avviarlo, si determina liberamente nel farlo, dando corso alle successive fasi, ovvero abbia ricevuto un'istanza non manifestamente inammissibile. Ciò significa che, specie nei casi di procedimenti avviati discrezionalmente dalla pubblica amministrazione, quest'ultima deve concluderli con l'adozione di un provvedimento espresso.

### **1.5. Partecipazione al procedimento del contribuente tra disciplina generale e particolare.**

Le problematiche trattate nel precedente paragrafo, si presentano *identicamente* nella vicenda tributaria: spesso l'ufficio valuta discrezionalmente se e quando attivare controlli nei confronti del contribuente e, in altri termini, se e quando avviare il procedimento di accertamento.

A tal riguardo, la particolare disciplina tributaria pone problemi minori di quelli riscontrabili nella legge generale n. 241/1990, dal momento che il legislatore ha dettagliatamente previsto i casi in cui l'ufficio avvia il

procedimento, nonché per quali ragioni ed entro quali termini, come si vedrà meglio in prosieguo, esercita la funzione di controllo fiscale.

Problemi maggiori si riscontrano sul piano delle garanzie, posto che l'attività amministrativa in questo settore è retta da regole che, in certa misura, derogano ai principi generali, fuoriuscendo dal loro raggio di azione.

In particolare, l'art. 13, comma 2, l. n. 241, "*Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*", ha statuito che le norme generali in tema di partecipazione "*...non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*". Siffatta previsione, pur recando il testuale riconoscimento dei procedimenti tributari come *genus* dei procedimenti amministrativi, ha tuttavia stabilito che ad essi si applicano, in luogo della disciplina generale, le "*particolari norme che li regolano*", che sono quelle contenute nello Statuto del contribuente <sup>(15)</sup>.

Questa scelta tuttavia non significa che nei procedimenti tributari non si dia luogo alla partecipazione, o che non siano previste le relative garanzie partecipative. Sia pure con i limiti che si vedranno, lo Statuto riconosce al contribuente gli stessi diritti di cui gode il cittadino a cospetto del potere pubblico negli altri settori dell'amministrazione. Diciamo che, stante la complessità della materia, per i procedimenti tributari l'intera disciplina è stata affidata a norme particolari, nelle quali sono state traslate anche le garanzie del contribuente e i relativi doveri dell'amministrazione.

La comparazione tra disciplina generale e settoriale conferma questo dato. Ad esempio, l'art. 6 dello Statuto, "*Conoscenza degli atti e semplificazione*", impone all'amministrazione di assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza di tutti gli atti ad esso destinati, affinché possa prenderne visione e difendersi nel pieno contraddittorio con gli uffici finanziari <sup>(16)</sup>. Inoltre, questi ultimi hanno l'obbligo di informare l'interessato di ogni fatto o circostanza, a loro conoscenza, da cui possa derivare il mancato riconoscimento

---

<sup>(15)</sup> Un'interessante prospettiva di esame è quella della partecipazione al procedimento espropriativo, che molti profili di assonanza presenta con quello in esame, sul tema si rinvia allo studio di V. CIERVO E. CONTE, *La difesa del cittadino nell'espropriazione per P.U.*, cit., p. 5 ss.

<sup>(16)</sup> L'art. 6 della l. n. 212/2000, in particolare, dispone che l'amministrazione "*provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari*".

di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, in modo da garantirgli la possibilità di intervenire nel procedimento per presentare osservazioni, integrazioni e correzioni ritenute necessarie per la tutela dei propri diritti.

L'amministrazione ha, altresì, un obbligo di semplificazione delle attività e degli adempimenti posti dal legislatore a carico del contribuente, affinché questi possa procedere all'esercizio delle sue facoltà nel modo più agevole ed economico possibile. Conformemente alla l. n. 241/1990 (art. 1, comma 2), lo Statuto prevede un divieto di aggravamento del procedimento (art. 6, comma 4), che inibisce agli uffici di richiedere documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione, anche se diversa da quella precedente: *“tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”*.

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

L'ordinamento ha anche disciplinato, in materia tributaria, una tipica *“tutela dell'affidamento e della buona fede”*.

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

Un'ulteriore garanzia del contribuente è prevista dall'art. 12 dello Statuto, rubricato "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*", che fa espresso divieto di ispezioni, verifiche, accessi presso la sede del contribuente che non siano sorrette "*da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*". Anche quando sono giustificate, peraltro, tali attività si devono svolgere, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente motivati, "*durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*". Quest'ultimo ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano tali iniziative e del relativo oggetto, nonché di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, e di essere edotto circa i suoi diritti ed i suoi obblighi in occasione delle verifiche; egli ha il diritto di chiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

A questo fascio di garanzie, funzionali alla difesa in contraddittorio, lo Statuto associa il diritto del contribuente di presentare osservazioni e rilievi, di cui l'amministrazione deve dare atto nel processo verbale delle operazioni di verifica <sup>(17)</sup>. L'ufficio, ed eventualmente gli ufficiali di polizia giudiziaria o i militari che procedono alla verifica o ispezione, non possono in ogni caso prolungare le attività oltre i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni esclusivamente nei casi di "particolare complessità". È dovere d'ufficio del dirigente responsabile del procedimento dimostrare, attraverso una specifica e adeguata motivazione, che si versi in tale ipotesi <sup>(18)</sup>.

Nel corso del procedimento, l'amministrazione deve cooperare con il contribuente. Deve perciò consentirgli, a seguito del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, di trasmettere entro sessanta

---

<sup>(17)</sup> In generale, sul diritto di partecipazione del contribuente al procedimento tributario si rimanda al recente studio di S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., p. 4 ss., osserva che "*il soggetto privato deve poter partecipare al procedimento, nel quale può esercitare le facoltà che la legge in via generale gli assegna. In tal modo il contribuente può introdurre dati di fatto, presentare memorie illustrative, proporre valutazioni tecniche ed economiche, di cui l'amministrazione deve tener conto nella determinazione della sussistenza e dei profili qualitativi e quantitativi del presupposto del tributo e della sua commisurazione*".

<sup>(18)</sup> In base all'art. 12, comma 5, dello Statuto "*gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni*".

giorni osservazioni e richieste, che gli uffici hanno l'obbligo di valutare ai fini dell'adozione del provvedimento finale. Deve ritenersi applicabile in analogia il principio secondo cui l'amministrazione ha l'obbligo di valutare le osservazioni presentate “*ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento*” (art. 10, lett. b). Prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza, l'amministrazione non può adottare l'avviso di accertamento. Peraltro, il contribuente che ritiene che le modalità di accertamento non sono conformi alla legge, ha il diritto di rivolgersi anche al Garante del contribuente.

### 1.6. Tutela procedimentale europea.

L'insieme delle garanzie partecipative e di difesa che si sono esaminate, sebbene oggetto di una puntuale disciplina normativa, hanno dato luogo ad interpretazioni diverse della giurisprudenza che, ad esempio, differenzia i tributi non armonizzati rispetto ai tributi armonizzati <sup>(19)</sup>. Le Sezioni Unite,

<sup>(19)</sup> In particolare, la giurisprudenza ha enucleato una distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, ritenendo, tuttavia, che non è possibile oltrepassare questa scissione in via interpretativa, essendo questione di competenza del legislatore. Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, sentenza n. 24823/2015, hanno precisato che “*differente-mente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto*”.

Pertanto, con questa decisione le SS. UU. hanno invertito l'indirizzo a cui erano giunte con la sentenza n. 19667/2014, che, invece, aveva affermato il generale diritto al contraddittorio “precontenzioso” scaturente dai dettami dell'ordinamento comunitario. Trattasi di una interpretazione alquanto discutibile, dal momento che affievolisce, evidentemente in nome dell'interesse fiscale, le garanzie in tutti i casi di tributi non armonizzati, non sottoposti alla tutela diretta dell'ordinamento comunitario, con l'evidente effetto, tuttavia, di determinare

infatti, non riconoscono in modo generalizzato e uniforme il diritto al contraddittorio endo-procedimentale<sup>(20)</sup>. Tale diritto, ad esempio, è escluso anche nei c.d. “accertamenti a tavolino”<sup>(21)</sup>, mentre è ammesso per accessi, ispezioni e verifiche fiscali svolti nei locali dove si esercita l’attività aziendale o professionale del contribuente<sup>(22)</sup>.

Si è così privilegiata un’interpretazione restrittiva delle garanzie presenti nello Statuto, che è stata dunque limitata soltanto a casi espressamente contemplati, senza tener conto del fatto che la disciplina sul procedimento le riconosce in via generale, senza restrizione a fattispecie o casi particolari.

In primo luogo, non è idoneo a giustificare un orientamento restrittivo neppure il rinvio alle “*particolari norme che li regolano*” contenuto nell’art. 13 della l. n. 241, a proposito di atti normativi, generali, di programmazione e procedimenti tributari, dal momento che detto rinvio è unicamente imposto dall’esigenza di disciplinare tali materie attraverso norme “particolari” in ragione della loro peculiare complessità, e non può essere certo inteso in funzione limitativa della tutela del cittadino.

In secondo luogo, trattasi di una restrizione delle garanzie in contrasto con l’ordinamento comunitario: l’art. 6 della CEDU riconosce la tutela dei diritti fondamentali all’interno dello spazio europeo<sup>(23)</sup>, e in particolare il “*diritto al giusto procedimento*” davanti alle pubbliche amministrazioni<sup>(24)</sup>. La citata disposizione stabilisce che “*ogni persona ha diritto a che*

---

una vera e propria discriminazione, in violazione del principio uguaglianza e parità di trattamento del diritto europeo, tra tributi interni e tributi armonizzati.

<sup>(20)</sup> D. MENDOLA, *Contenzioso e giurisdizione tributaria. Strategie difensive*, Salerno, 2016, p. 26.

<sup>(21)</sup> In tema si rinvia a C. Lamberti, “*nel diritto nazionale l’accertamento non è (sempre) nullo se manca il contraddittorio – per le sezioni unite della Cassazione il contraddittorio endo-procedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*”, in *Riv. di Giur. Trib.*, 1 / 2016, p. 20, secondo cui “*(...) l’assoggettamento delle verifiche “a tavolino”, effettuate cioè direttamente nella sede dell’Amministrazione finanziaria, in base alle notizie acquisite presso altre Amministrazioni, presso terzi, presso lo stesso contribuente o tramite la compilazione di questionari o in sede di colloquio presso l’Ufficio (...)*”.

<sup>(22)</sup> Cfr. Cass. civ. sez. V, sent., 5 febbraio 2014, n. 2594, Cass. civ. sez. V, sent., 4 aprile 2014, n. 7960 e Cass. civ. SS.UU., sent., 18 dicembre 2009, n. 26635.

<sup>(23)</sup> Cfr. AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 118, il Trattato di Lisbona ha attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (Carta di Nizza) lo stesso valore dei trattati, e ha riconosciuto alla Convenzione europea dei diritti dell’uomo (Cedu) il valore giuridico di principi generali.

<sup>(24)</sup> AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, cit., p. 143 e ss.; l’art. 6, in ogni caso, ha trovato parziale applicazione nella previsione, per i tributi armonizzati, dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale.

la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti". Questa previsione si applica a tutte le amministrazioni e a qualsiasi provvedimento idoneo a modificare la realtà giuridica in danno del destinatario <sup>(25)</sup>. Pertanto ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile (...) in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa. In base alla consolidata giurisprudenza europea, nel corso del procedimento l'amministrazione procedente è tenuta ad osservare le garanzie procedurali previste dal diritto comunitario, tra le quali "figura in particolare il principio di buona amministrazione, al quale si ricollega l'obbligo dell'istituzione competente di esaminare con cura e imparzialità tutti gli elementi pertinenti della fattispecie" <sup>(26)</sup>. Infatti, la violazione del diritto di accesso nel corso del procedimento comporta l'annullamento della decisione, nel caso in cui la conoscenza del documento avrebbe potuto condurre ad un diverso risultato del procedimento stesso <sup>(27)</sup>.

La giurisprudenza della Corte di giustizia e, in generale, la tradizione ermeneutica europea riconoscono perciò ad ogni persona il diritto ad un giusto procedimento e, pertanto, il diritto alla difesa che significa poter essere sentiti prima dell'adozione di una decisione idonea ad incidere in modo negativo sui rispettivi interessi. Trattasi di un principio fondamentale, direttamente applicabile anche in Italia a tutti i procedimenti e dinanzi a qualsiasi amministrazione <sup>(28)</sup>.

Il diritto al contraddittorio e al giusto procedimento, infine, trovano riconoscimento tanto nell'art. 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali

<sup>(25)</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2012, p. 157.

<sup>(26)</sup> Si vedano le sentenze del Tribunale di primo grado (sez. I) 24 gennaio 1992, causa T-44/90, La Cinq/Commissione, Racc. pag. II-1, punto 86, e ABB Asea Brown Boveri/Commissione, cit. al punto 75 *supra*, punto 99.

<sup>(27)</sup> In tal senso, sentenza Aalborg Portland e a./Commissione, cit. al punto 145 *supra*, punti 101 e 131; sentenza del Tribunale di primo grado (Quinta sez.) del 18 giugno 2008, Hoechst GmbH contro Commissione delle Comunità europee.

<sup>(28)</sup> Sul diritto ad essere sentiti prima che qualsiasi atto lesivo venga emanato, sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè, nella recente sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.

dell'Unione europea, ove si afferma il più generale diritto a una buona amministrazione, che include quello di essere ascoltati prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, quanto nei successivi artt. 47 e 48, che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

In definitiva, il principio del giusto procedimento fa sorgere obblighi in capo alle amministrazioni degli Stati ogni volta che venga avviato un procedimento, quand'anche la normativa di settore non preveda espressamente garanzie del cittadino <sup>(29)</sup>. Pertanto, le eventuali disposizioni interne limitative delle garanzie del contribuente vanno comunque disapplicate, stante la prevalenza della disciplina comunitaria.

### 1.7. Procedimenti di autotutela in materia tributaria.

È necessario ora soffermarsi sui procedimenti che l'amministrazione avvia nell'esercizio della generale potestà di autotutela, che indica un modello unitario di procedimento ma più specie di provvedimenti.

L'autotutela è prerogativa di tutte le amministrazioni pubbliche, consistente in una capacità speciale tanto di modificare autonomamente l'assetto definitivo di un rapporto giuridico, o perché è leso da un provvedimento illegittimo oppure perché, alla luce di fatti nuovi, richiede una diversa sistemazione, quanto di provvedere direttamente all'esecuzione della decisione, ove il privato non ottemperi volontariamente.

Nel primo caso si parla di autotutela decisoria, e nel secondo caso di autotutela esecutiva.

La prima indica il potere dell'ufficio di modificare o annullare un provvedimento affetto da vizi di legittimità o di merito, senza necessità di ricorso all'autorità giudiziaria. La seconda è il potere di dare esecuzione al provvedimento, si pensi all'avviso di accertamento, attraverso speciali procedure coattive, espressamente previste dalla legge.

In apparenze identiche, sono potestà amministrative distinte.

L'autotutela decisoria è implicita nell'attribuzione originaria dell'ufficio, su cui quest'ultimo ritorna *a posteriori* riaccendendone l'esercizio, sicché non è necessaria un'ulteriore previsione legislativa che la contempli. In sostanza, l'amministrazione, opera sempre nell'esercizio dello stesso potere.

---

<sup>(29)</sup> Cfr. in particolare Cass., SS. UU., n. 19667/2014.

Viceversa, l'autotutela esecutoria indica un potere ulteriore e che va oltre quello posto a base della decisione, e che perciò non è implicito nella funzione base ma presuppone una puntuale norma giuridica, che ne preveda e disciplini l'esercizio. Il principio è disciplinato dall'art. 21 *ter* della l. n. 241/1990, in base a cui "Nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti" e, inoltre, che "Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni, previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previste dalla legge". Alla materia dei crediti finanziari, che comprende quelli tributari, è riservata la disposizione specifica del successivo comma 2, secondo cui "Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato".

Anche l'amministrazione pubblica fiscale, pertanto, gode di entrambe le potestà del farsi giustizia da sé: in forza di queste può intervenire *ex post* su un precedente provvedimento per rettificare l'originaria pretesa tributaria, ove ingiustamente lesiva della sfera del contribuente, e può eseguire direttamente le sue decisioni riscuotendo i crediti tributari.

Rinviano l'esame dell'autotutela esecutiva alla parte quinta, dedicata ai procedimenti di attuazione del rapporto obbligatorio, occorre qui soffermarsi sull'autotutela decisoria, di cui si avvale l'amministrazione tributaria per procedere, previo riesame, alla riforma o rimozione di un precedente atto illegittimo, cioè *ab origine* contrario alla legge. Più raramente, detta autotutela riguarda il caso dell'atto inopportuno, che richiedendo l'esercizio di un'attività discrezionale mal si concilia con il carattere normalmente vincolato del potere fiscale <sup>(30)</sup>.

Va subito precisato che oggetto dell'autotutela decisoria tributaria non sono solo gli atti impositivi, ma, in genere, qualunque espressione della funzione pubblica fiscale. Così, sono materia del procedimento di autotutela anche gli atti che negano la possibilità di fruire di agevolazioni, di rateizzazioni, l'accesso a regimi fiscali speciali, i classamenti catastali e ogni atto e provvedimento lesivo del contribuente.

Sotto il profilo strutturale, l'esercizio dell'autotutela dà luogo all'avvio di procedimenti di secondo grado, che cioè hanno ad oggetto procedimenti e provvedimenti preesistenti, e si svolgono anch'essi nelle medesime fasi di

---

<sup>(30)</sup> Sul tema dell'autotutela, per tutti M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo, cit.*, p. 564 ss.

iniziativa, istruttoria e decisione. Sotto il profilo funzionale, l'autotutela è un potere necessariamente atipico e, per questo, mostra un carattere proteiforme ed ampio, che comprende anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato <sup>(31)</sup>.

Ai procedimenti tributari di seconda istanza si applicano, quindi, le stesse norme del procedimento di primo grado, anche per ciò che riguarda le garanzie di partecipazione, nonché quelle in tema di annullamento e revoca, contenute nel capo IV *bis* della legge sul procedimento n. 241/1990.

A queste ultime si affianca la preesistente disciplina settoriale dell'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla l. 30 novembre 1994, n. 656.

In generale, spetta al ministro dell'economia individuare gli organi dell'amministrazione centrale responsabili dell'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Relativamente agli atti concernenti i tributi regionali e locali, tale competenza è invece affidata alle regioni, province e comuni, cui spetta designare, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti. Normalmente, il potere di annullamento spetta all'ufficio che ha adottato l'atto di accertamento. È tuttavia previsto un procedimento sostitutivo da parte dell'amministrazione tributaria regionale, in caso di grave inerzia da parte dell'ufficio che sarebbe competente.

La richiamata disposizione contiene l'affermazione di un principio fondamentale che, in modo del tutto peculiare, connota l'ampiezza dell'autotutela tributaria: trattasi della possibilità di disporre l'annullamento anche in caso di provvedimenti definitivi. Pertanto, rispetto alla disciplina generale dettata dal richiamato art. 21-*nonies* <sup>(32)</sup>, che, temporalmente, limita l'autotutela ad un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi, nella disciplina speciale un siffatto termine non è previsto, ed è espressamente

---

<sup>(31)</sup> Si veda il comma 2 dell'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla l. 30 novembre 1994, n. 656.

<sup>(32)</sup> Si riporta il testo dell'art. 21-*nonies* della l. n. 241/1990 (Annullamento d'ufficio): "1. Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies*, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-*octies*, comma 2, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilità connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo".

stabilito che il suo esercizio è possibile anche in pendenza di giudizio o “*in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati*”, vale a dire quando è spirato il relativo termine di ricorso.

Dal punto di vista dell’inizio del relativo procedimento, non è necessaria un’istanza del contribuente, ancorché nella realtà sia l’evenienza più frequente. In ogni caso, l’amministrazione può procedere all’annullamento totale o parziale dell’atto illegittimo, o, comunque, alla sua rimozione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o, come visto, in caso di definitività dell’atto <sup>(33)</sup>. L’unico limite, infatti, è costituito dal passaggio in giudicato della sentenza che ha deciso il rapporto controverso, rimanendo in tal caso precluso un annullamento d’ufficio o la rinuncia all’atto di imposizione da parte dell’amministrazione finanziaria, posto che in suo favore si è già cristallizzata una decisione del giudice tributario.

Le ipotesi più ricorrenti di comportamenti illegittimi, in presenza dei quali viene avviato un procedimento di autotutela, sono i seguenti <sup>(34)</sup>:

- a) l’errore di persona, per il quale si intende l’errore assoluto sull’identità del contribuente;
- b) il cd. “evidente errore logico o di calcolo”, che si sostanzia in un errato governo delle procedure meramente aritmetiche, che portano a liquidare l’imposta;
- c) l’errore sul presupposto dell’imposta, che riguarda la fattispecie alla base del fenomeno impositivo;
- d) la doppia imposizione, intesa come l’assoggettamento di una somma alla medesima imposta per due volte <sup>(35)</sup>;
- e) il mancato computo, ai fini della determinazione dell’imposta da versare, di pagamenti regolarmente eseguiti e di cui il contribuente può fornire prova;
- f) la produzione tardiva di documentazione rilevante, non oltre i termini di decadenza, e comunque salvi i limiti dell’art. 32 del dpr 600/73, comma 4;

<sup>(33)</sup> Si riproduce l’art. 2-*quater*, commi 1-*quater* e 1-*quinquies*, del d.l. n. 564/1994 convertito dalla l. n. 656/1994: “*In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell’atto cessa con la pubblicazione della sentenza. 1-quinquies. La sospensione degli effetti dell’atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest’ultimo, anche l’atto modificato o confermato*”.

<sup>(34)</sup> Cfr. D.M. del ministero delle finanze n. 37/1997.

<sup>(35)</sup> La doppia imposizione, peraltro, è espressamente vietata anche dall’art. 67 del dpr 600/73.

g) la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati e di cui è possibile provare la spettanza;

h) l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile, che non abbia comportato maggiori oneri per l'erario o non abbia impedito o reso più arduo il controllo.

Trattasi di una casistica maggiormente ricorrente nell'esperienza applicativa, ma che non aiuta a risolvere taluni problemi riguardanti l'esercizio della potestà in esame <sup>(36)</sup>.

In via generale, va anzitutto precisato che anche l'autotutela rimane sottoposta all'applicazione del principio di capacità contributiva e di imparzialità dell'azione amministrativa, sicché già questo escluderebbe che possa configurarsi una discrezionalità ampia nell'ambito del procedimento tributario di autotutela. Senonché, lo stesso legislatore ha rimesso alla valutazione degli uffici la determinazione dei casi concreti in cui provvedere, secondo il criterio della "priorità" riconosciuta alle fattispecie di "rilevante interesse generale", e a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso <sup>(37)</sup>. Cosa si debba intendere per rilevante interesse generale è tuttavia questione opinabile e che, in certa misura, implica scelte discrezionali che, per parte sua, l'amministrazione dovrà farsi carico di spiegare e giustificare.

Inoltre, se il procedimento di autotutela consegue ad un avvio d'ufficio, in teoria si avrà un'istruttoria interna cui il contribuente non viene per forza chiamato a partecipare, poiché l'amministrazione mantiene riservate le proprie attività. Ad esempio, nei procedimenti di autotutela per importi particolarmente rilevanti (l'equivalente di un miliardo di lire), in base all'art. 4, comma 1, del D.M. 37/1997, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della direzione regionale da cui l'ufficio dipende, e, solo a termine dell'eventuale procedimento di annullamento, è data comunicazione al

---

<sup>(36)</sup> Le censure di illegittimità costituzionale sollevate nei confronti dell'attuale disciplina dell'autotutela tributaria, prevista come facoltà e non come obbligo da parte dell'amministrazione finanziaria, sono state oggetto della sentenza n. 181/2017 della Corte Cost. Con tale pronuncia, il Giudice delle leggi ha affermato che l'autotutela non costituisce uno strumento di protezione del contribuente poiché non ha una funzione giustiziale, ma rappresenta un potere esercitabile d'ufficio da parte delle agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, concorrendo altri interessi nella valutazione amministrativa, fra cui quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico. Di conseguenza, il silenzio dell'amministrazione sulla domanda di autotutela non equivale ad inadempimento.

<sup>(37)</sup> Così l'art. 3 del D.M. 37/1997.

contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso, nonché – in caso di annullamento disposto in via sostitutiva – all'ufficio che ha emanato l'atto.

Quindi, l'ordinamento non contempla l'avvio di un procedimento in contraddittorio con la parte interessata, ma prevede che questa sia informata solo a seguito dell'adozione del provvedimento espresso, positivo o negativo. Ciò pone il fianco a critica, specie alla luce della previsione secondo cui l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente<sup>(38)</sup>. Tuttavia, in tali casi, di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni, salvo poi ad impugnare i provvedimenti provvisori in sede di ricorso avverso quelli definitivi e, come tali, autonomamente impugnabili.

La giurisprudenza si è più volte espressa nel senso di riconoscere una vera e propria intangibilità dell'atto tributario divenuto definitivo, ammettendo in via residuale l'impugnazione del diniego di autotutela solo in presenza di un vizio del relativo procedimento, senza che il merito della vicenda possa essere messo in discussione. L'annullamento in sede giurisdizionale perciò è ammesso per *errores in procedendo* e non per *errores in iudicando*, sul rilievo che l'atto con il quale l'ufficio manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un provvedimento impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992. Secondo la Corte di cassazione il diniego non è impugnabile sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo<sup>(39)</sup>. Questo indirizzo non può essere condiviso anzitutto perché l'elencazione contenuta nel citato art. 19, relativa agli atti autonomamente impugnabili, non presenta, secondo la stessa giurisprudenza, un carattere tassativo. In secondo luogo, essa contrasta con le norme sul procedimento amministrativo della l. n. 241/1990, che si applicano anche ai procedimenti ablatori tributari, che impongono all'amministrazione di adottare sempre un provvedimento conclusivo espresso, come tale impugnabile dall'interessato. Si fa salvo solo il caso in cui si tratti di un atto meramente confermativo, che in base alla giurisprudenza amministrativa, in ogni caso, non sarebbe impugnabile in caso di inutile decorrenza dei termini di impugnativa del provvedimento di primo grado. Non può parlarsi di atto confermativo o

<sup>(38)</sup> Così art. 2-*quater*, comma 1-*octies* del d.l. n. 564/1994 convertito dalla l. n. 656/1994.

<sup>(39)</sup> Così Cass. n. 3698 del 2009, e, nello stesso senso, Cass. n. 15220 del 2012, Cass. n. 18999/2018.

meramente confermativo nel caso in cui l'amministrazione si sia nuovamente pronunciata con un atto espresso, ad esempio su istanza del contribuente che sia sfociata nell'avvio di un nuovo procedimento, e abbia esercitato un diverso potere rispetto a quello dal quale era scaturito il provvedimento originario, ancorché i due atti abbiano il medesimo contenuto negativo.

### **1.8. (Segue). Procedimento di autotutela decisoria durante il procedimento di esecuzione.**

Senza anticipare la trattazione del procedimento di esecuzione del rapporto fiscale, relativo alla riscossione dei tributi, occorre tuttavia prendere in esame l'ipotesi eventuale del procedimento di autotutela decisoria avviato nel corso dell'esecuzione. Può accadere, infatti, che su istanza del contribuente, l'ufficio azioni la potestà di autotutela decisoria non solo dopo aver adottato la decisione, ad esempio dopo l'adozione di un provvedimento di accertamento, ma anche dopo averne avviato l'esecuzione, con l'iscrizione a ruolo e la riscossione coattiva.

Questa speciale forma di autotutela è prevista dall'art. 1, commi da 537 a 544, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, che contempla la possibilità per il contribuente di ottenere la sospensione immediata della procedura di esecuzione coattiva del credito <sup>(40)</sup>.

Trattasi di un procedimento ad istanza di parte, attraverso il quale il contribuente dichiara che il titolo posto alla base della cartella è illegittimo, e in tal caso l'agente della riscossione è obbligato a sospendere, con effetto immediato, la riscossione delle somme iscritte a ruolo <sup>(41)</sup>.

L'istanza di autotutela deve essere presentata, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva, e deve essere accompagnata dal deposito di una dichiarazione da parte del debitore (istante) con la quale sia documentato che gli atti emessi dall'amministrazione prima della formazione del ruolo, ovvero della successiva cartella di pagamento o dell'avviso per i quali si procede, sono interessati da:

---

<sup>(40)</sup> Cfr. C. CORRADO OLIVA, *L'anomala coesistenza di riscossione frazionata e sospensione*, in (a cura di C. GLENDI V. UCKMAR) *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 626.

<sup>(41)</sup> In argomento si veda A. CARINCI, "Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori", in *Corr. Trib.*, 3/2013 p. 234.

- a) prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
- b) provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- c) sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
- d) sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
- e) pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore <sup>(42)</sup>.

Secondo i principi generali, si deve ritenere che, se necessaria ai fini della valutazione dell'istanza, l'ufficio possa richiedere documentazione integrativa. Salva tale ipotesi, i concessionari per la riscossione in primo luogo “*sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate*”. Inoltre, entro il termine di dieci giorni dall'istanza, debbono trasmettere all'ente creditore la dichiarazione e la documentazione allegata, onde ottenere una valutazione delle ragioni del debitore e, in caso affermativo, la sollecita trasmissione della sospensione o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. A sua volta, l'ente creditore deve comunicare al debitore la conclusione del procedimento, che può essere di segno positivo, se è adottato il provvedimento di sgravio, o di segno negativo, se invece è confermato il provvedimento di primo grado, vale a dire il debito iscritto a ruolo <sup>(43)</sup>.

Fino a tale momento resta sospeso il termine di duecento giorni, entro cui deve essere effettuato il primo incanto, pena la perdita di efficacia dell'eventuale pignoramento diretto <sup>(44)</sup>. Nell'inerzia dell'ente creditore, una volta decorsi duecentoventi giorni dalla presentazione della dichiarazione, gli atti dell'esecuzione sono *ipso iure* annullati di diritto e il debitore, in base alla legge, è considerato automaticamente escluso dai relativi ruoli. Trattasi, pertanto, di un'ipotesi tipica di silenzio accoglimento.

<sup>(42)</sup> Il comma 538 della l. n. 228/2012 è stato così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), nn. 1 e 2, del D.lgs. 24 settembre 2015 n. 159, e si applica alle dichiarazioni presentate successivamente al 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del citato D.lgs. n. 159.

<sup>(43)</sup> Si veda, art. 1, comma 539, della l. 228/2012, secondo capoverso, secondo cui la comunicazione può essere effettuata in una delle tre seguenti forme: a) apposito canale telematico; b) a mezzo posta elettronica certificata; c) a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno.

<sup>(44)</sup> Si veda l'art. 53, comma 1, del dpr n. 602/1973.

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

Trattasi di un procedimento incidentale di autotutela decisoria, avviato durante un procedimento principale di autotutela esecutiva, che ha ad oggetto il riesame della decisione all'atto della sua esecuzione coattiva.

Dal punto di vista strutturale, i due procedimenti sono svincolati tra loro: il procedimento di autotutela decisoria ha una sua autonomia e non ha un nesso giuridico con il procedimento principale, rispetto al quale rappresenta un mero fatto giuridico, che, tuttavia, può impedire che il provvedimento principale rimanga efficace, interferendo sugli atti del relativo procedimento, che viene sospeso <sup>(45)</sup>. Tale condizionamento è solo indiretto e ha una rilevanza oggettiva, dal momento che il procedimento incidentale di autotutela non attiene agli interessi curati con il procedimento principale (la riscossione), quanto ad interessi concernenti l'atto che ne forma oggetto, di cui è portatore il contribuente.

### 1.9. Bilanciamento tra discrezionalità e vincolo nei procedimenti amministrativi ad oggetto tributario.

La funzione di imposizione dei tributi si sostanzia nella potestà di accertamento e controllo della manifestazione di ricchezza, e nel loro adeguamento nel caso in cui l'autodeterminazione del contribuente non sia conforme ai criteri normativi.

La dottrina ha interpretato e ricostruito tale funzione quale attività amministrativa "vincolata" di ripartizione, piuttosto che di imposizione <sup>(46)</sup>. Mentre l'imposizione è un effetto legale della previsione normativa, è certamente corretto ritenere che l'effetto del procedimento sia una mera attuazione dell'imposizione, che viene a formare così oggetto di un calcolo e, quindi, di un riparto <sup>(47)</sup>.

<sup>(45)</sup> In ordine alla problematica dei procedimenti per atti strumentali, subprocedimenti, procedimenti incidentali, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 213 ss.

<sup>(46)</sup> Per un primo inquadramento M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1938; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in (a cura di A. COMELLI-C. GLENDI) *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010, 2.

<sup>(47)</sup> Si rinvia allo studio fondamentale di G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, II, 261.

Questa tesi, con le precisazioni e integrazioni che si vanno ad illustrare, è condivisibile dal momento che la determinazione dei tributi deriva dalla legge, che distribuisce la prestazione tributaria sui cittadini in base ad una suddivisione che tiene conto dell'attitudine a contribuire, in conformità all'art. 53 Cost. La questione, così riassunta, sembrerebbe risolta, e, tuttavia, essa non lo è affatto se si guarda all'impianto normativo e a talune implicazioni che esso pone, e riconducibili ai due seguenti aspetti e piani.

Il primo concerne la previsione dell'art. 119, comma 2, Cost., che riconosce agli enti minori una potestà tributaria di stabilire e applicare tributi propri "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Ora, l'esercizio di una tale potestà, comunque la si interpreti, in senso estensivo oppure restrittivo, prende forma in un procedimento amministrativo locale, che non è di stretta attuazione di un'ablazione legale, ma ha una portata semi-impositiva. In tale ipotesi, infatti, l'esercizio dell'autonomia locale comporta taluni effetti impositivi, certamente nell'alveo del paradigma costituzionale, che tuttavia è aperto all'integrazione dell'ente impositore. Pertanto, il procedimento tributario locale è sia di imposizione sia di riparto, a conferma che si è dinanzi ad una specie di importante discrezionalità, nell'esercizio della quale gli enti minori concorrono a regolare la capacità contributiva dell'art. 53 Cost., secondo la legge statale o regionale.

Il secondo aspetto o piano riguarda, in generale, la qualità del potere tributario di accertamento, con riferimento al quale occorre domandarsi se, cioè, esso è sempre vincolato, oppure, talora, possa configurarsi come potere discrezionale, che implica una vera e propria attività valutativa. In sostanza, non si tratta soltanto di verificare la quantità di potere tributario (e di tributi) che la legge rimette all'amministrazione, ma anche di apprezzare la qualità di questo potere.

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

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

Ad esempio, la legislazione di settore contempla una serie di strumenti che incentivano la definizione agevolata della pretesa tributaria, quali la procedura di reclamo-mediazione <sup>(48)</sup> e la conciliazione giudiziale (ora estesa anche alla fase di appello), la cui applicazione richiede all'ufficio valutazioni volta per volta. In caso di ricorso agli strumenti deflattivi del contenzioso, infatti, è inevitabile la valutazione dell'amministrazione, anche in base alle possibili ricadute per le casse erariali <sup>(49)</sup>. Anche in tema di autotutela, azionabile persino per atti non più impugnabili, vi sono zone di ambiguità, soprattutto se l'attività di "decisione" dell'ufficio non si traduce in una manifestazione esterna e visibile, nel caso per esempio di diniego tacito a seguito di sgravio parziale. In tema di accertamento induttivo, è la stessa legge a riconoscere all'amministrazione la discrezionalità di ricostruire interamente la capacità contributiva del soggetto e, perciò, di rideterminare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili esistenti, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Il procedimento di "accertamento con adesione" configura non una mera transazione automatizzata, ma un accordo che è frutto di una valutazione, in certa misura, anch'essa discrezionale <sup>(50)</sup>, che incontra il doppio limite del perseguimento dell'interesse pubblico (a sua volta spia di potere discrezionale) e

<sup>(48)</sup> Si veda l'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546/92.

<sup>(49)</sup> È necessario ricordare che non sempre l'art. 53 Cost. ha trovato affermazione assoluta, essendo possibile una ponderazione tra valori costituzionalmente rilevanti, anche parzialmente in *diminutio* rispetto al principio di capacità contributiva. Tale assunto, è stato confermato dalla Corte costituzionale nella sentenza 10/2015, ove si è dato atto della necessaria tutela sistematica e non frazionata della Costituzione, che conduce, inevitabilmente, ad una ponderazione tra i principi stessi riconosciuti dalla Carta, che potrà così comportarne il parziale sacrificio.

<sup>(50)</sup> Sul principio di "vincolatezza dell'azione amministrativa in ordine ad *an* e *quantum debeatur*", vedi R. LUPI, *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2005, p. 1775. Quest'intervento sviluppa le considerazioni svolte al Convegno "Le strategie della lotta all'evasione", tenutosi a Gardone Riviera, a cura dell'agenzia delle entrate il 27-28 ottobre 2005, ivi si osserva che "il contrasto all'evasione è stato oggettivamente indebolito dalla drammatizzazione di profili come la pretesa indiscriminata "vincolatezza" dell'azione amministrativa che hanno prodotto effetti dirompenti in un contesto di autodeterminazione analitica dei ricavi e dei redditi. In un contesto applicativo abituato alle stime, (...), sarebbe del tutto normale dimostrare l'evasione in base a presunzioni basate su alcune caratteristiche esteriori dell'attività (...) ne è sorto un vero e proprio modello culturale di massa, senza precedenti nella storia della fiscalità, che invece è stata nei secoli strutturalmente estimativa". A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, cit., p. 161.

del pregiudizio del diritto dei terzi <sup>(51)</sup>. In materia catastale, si assiste persino ad un fenomeno accertativo interamente affidato all'autonomia dell'amministrazione, cui la legge attribuisce il potere di determinare, ad esempio, la categoria o classe di appartenenza da cui dipende la maggiore o minore misura delle relative imposte, con il rischio che se la determinazione non viene preceduta dalla puntuale istruttoria e verifica in contraddittorio con la parte interessata, o non viene adeguatamente motivata, si potrebbe addirittura configurare una fattispecie di ablazione amministrativa, di dubbia costituzionalità rispetto all'art. 53 Cost. Tra l'altro, in subietta materia si è venuta formando una prassi *contra legem* secondo cui l'agenzia provvede all'accertamento del presupposto (*recte*, classamento dell'unità immobiliare) senza alcuna verifica sul bene, e frequentemente senza un'adeguata motivazione a base della decisione, prescindendo del tutto dai parametri legali (cfr. legge n. 408/1949, smi, legge n. 35/1960 e legge n. 26/1968 in tema di c.d. abitazioni di lusso). Spazi di scelta si rinvergono finanche nell'attività di indirizzo, allorché si dispone che la selezione delle posizioni da sottoporre a verifica deve essere effettuata sulla base di indicatori che permettano di stimare la maggiore o minore attitudine all'evasione di una data categoria di contribuenti. Tali indicatori sono scelti dall'amministrazione e non dal legislatore.

In tutti questi casi è configurabile una discrezionalità tributaria che si attegga variamente in relazione alla valutazione del presupposto impositivo, alla gestione della concreta interlocuzione con il contribuente, al margine di apprezzamento durante l'attività di verifica <sup>(52)</sup>. Dunque, l'ordinamento riconosce uno *spatium deliberandi* entro cui l'amministrazione può compiere una scelta, che non riguarda solo casi in cui essa esercita mera discrezionalità

---

<sup>(51)</sup> Il senso di tale procedimento rimanda alla "possibilità che quelle obiezioni che (...) avrebbero dovuto trovare il loro sbocco nel ricorso alla Commissione tributaria possono costituire ormai oggetto di discussione e di superamento concordato prima che l'atto acquisti la propria definitività, con conseguente esclusione del ricorso e quindi senza dannoso passaggio del tempo", così M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rassegna Tributaria*, 5/1998, p. 1231.

<sup>(52)</sup> In argomento si vedano tra gli altri gli studi di: L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 239 ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012; C. CUDIA, *Appunti sulla discrezionalità amministrativa nello (Stato di diritto)*, in *Colloquio sull'interesse legittimo* – Atti del Convegno in memoria di Umberto Potoschnig, Napoli, 2014, 131 ss.

tecnica <sup>(53)</sup>, allorché procede a valutazioni, quali-quantitative, accertamenti sotto il profilo fattuale e così via <sup>(54)</sup>.

Ora, tutto ciò, lungi dal rimanere un ragionamento astratto, ha riflessi importanti anche sul piano della tutela soggettiva, che varia in ragione della qualità del potere esercitato, a seconda che esso sia vincolato o discrezionale, e, di riflesso, della maggiore o minore ampiezza della situazione giuridica soggettiva sottostante. Laddove il potere ha carattere vincolato, la relazione tra il contribuente e l'amministrazione va necessariamente inquadrata nella categoria del diritto soggettivo (per esempio a non versare il tributo in misura maggiore di legge), ricostruito nei termini dello spazio di libertà non occupato dalla norma impositiva. Al contrario, se il potere si presenta con una natura discrezionale, il contribuente vanterà a suo cospetto un interesse legittimo <sup>(55)</sup>.

Nella realtà, la potestà non è mai rigidamente inquadrabile nell'una o nell'altra fattispecie, in quanto, salvo casi di procedure automatizzate, come il controllo *ex art. 36 bis*, dpr n. 600/1973, l'ufficio esercita sempre una potestà latamente valutativa, almeno in fatto, che pertanto va motivata e giustificata. È per questo che il contribuente, a suo cospetto, è titolare di una situazione giuridica complessa, che comprende tanto diritti quanto interessi, sicché la vicenda in certa maniera tende a svalutarsi, poiché vi corrisponde una giurisdizione esclusiva e piena del giudice tributario, che copre il bisogno di tutela di entrambe le situazioni giuridiche lese.

---

<sup>(53)</sup> In argomento si rinvia al fondamentale studio di D. DE PRETIS, *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, Padova, 1995; v. pure l'interessante studio di S. BACCARINI, *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 2001, n. 1, pp. 80 ss.

<sup>(54)</sup> In tal senso si veda l'interessante ricostruzione dei rapporti tra contribuente e potere tributario operata da S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., p. 3 ss., che, pur ricostruendo l'attività tributaria come attività rigidamente vincolata, fa confluire nell'oggetto del processo primariamente, se non esclusivamente, il sindacato sull'attività istruttoria compiuta dall'amministrazione in vista del provvedimento, e la correttezza del risultato raggiunto. Questo è anche non vero, poiché il giudice tributario esercita un controllo sia sulla legittimità dell'azione amministrativa, sia sulla fondatezza della pretesa tributaria e, dunque, sul merito dell'atto.

<sup>(55)</sup> A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, *passim*; S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 747 ss.



## CAPITOLO 2

### DISCIPLINA SETTORIALE DEI PROCEDIMENTI ABLATORI DI CONTROLLO E DI ACCERTAMENTO

SOMMARIO: 2.1. Inquadramento generale. – 2.2. Procedimento di imposizione: fasi e atti endo-procedimentali. – 2.3. Procedimenti amministrativi impositivi: a) procedimenti di controllo automatico. – 2.4. (*Segue*). b) Procedimenti di controllo formale. – 2.5. (*Segue*). c) Procedimenti di accertamento. Premessa generale. – 2.6. *Species* dei procedimenti di accertamento. α) Disciplina per le persone fisiche. – 2.7. β) Disciplina per le persone giuridiche e gli altri soggetti tenuti alle scritture contabili. – 2.8. Partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. – 2.9. Fase decisoria del procedimento e adozione del provvedimento impositivo e di rettifica delle dichiarazioni. – 2.10. Contenuto dell'avviso di accertamento. Obbligo di motivazione. – 2.11. Notifica dell'avviso di accertamento e acquiescenza del contribuente. – 2.12. Procedimento di accertamento con adesione del contribuente. – 2.13. Procedimento di accertamento dell'abuso del diritto. – 2.14. Procedimento di adempimento collaborativo o *cooperative compliance*.

#### 2.1. Inquadramento generale.

Conclusa la ricostruzione del procedimento tributario nel più generale paradigma dell'istituto, si può ora affrontare lo studio della disciplina particolare dei singoli procedimenti tributari previsti dall'ordinamento. In larga parte, essi hanno ad oggetto accertamenti della capacità contributiva, in funzione impositiva, secondo le differenti *species* contemplate dal diritto positivo, e rappresentano l'aspetto preponderante della funzione amministrativa in ambito tributario.

Accanto ai procedimenti impositivi, inoltre, vi sono moduli, nei quali è spesso presente un'attività impositiva, che riguardano talune vicende ed evoluzioni del rapporto tributario: essi vanno dai procedimenti di interpello, ai procedimenti di estinzione dell'obbligazione, ai procedimenti di autotutela decisoria, ai procedimenti di rimborso, ai procedimenti di adempimento collaborativo, ai procedimenti di verifica di fattispecie elusive (c.d. abuso del diritto) ai procedimenti di accordo, ai procedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai procedimenti di autotutela esecutiva (riscossione) e così via.

Rispetto a questo ampio spettro di procedimenti tributari, ai nostri fini primariamente rileva lo studio della funzione amministrativa di imposizione e, in tale ambito, delle attività di controllo e verifica, nelle loro diverse manifestazioni, costituendo esse il centro dell'intero sistema amministrativo fiscale. In corso, saranno esaminate anche le altre fattispecie procedurali prima richiamate, man mano se ne darà la necessità.

Si è già detto che il diritto positivo affida direttamente al contribuente il compito di autodeterminare i tributi dovuti, attraverso un atto di esternazione di scienza e di giudizio <sup>(1)</sup>, la dichiarazione dei redditi, con cui il cittadino accerta e comunica all'amministrazione il reddito e le imposte da pagare.

Di regola, tale atto giuridico ha forma elettronica <sup>(2)</sup> e viene trasmesso attraverso canali telematici agli uffici finanziari. Questo sistema si è affermato a seguito del passaggio ad una c.d. fiscalità di massa che "(...) *ha reso inevitabile l'introduzione di una procedura di controllo della dichiarazione (...) preordinata alla mera autoliquidazione (...) con il controllo dei soli dati esposti in dichiarazione e desumibili dai relativi allegati*" <sup>(3)</sup>.

Il paradigma fondato sulla iniziativa del cittadino procedente, in luogo dell'autorità pubblica, alla certificazione, sostitutiva del provvedimento, del debito tributario, si completa con l'attribuzione alla stessa amministrazione di generali funzioni di accertamento.

Trattasi, in particolare, di un fascio di potestà che si estrinsecano in altrettante attività di controllo, verifica, ispezione, accesso la cui portata ablatoria e, sovente, anche esecutoria, è necessaria anche per colmare il *gap* conoscitivo dell'autorità amministrativa circa la situazione economica del contribuente inerente ad una prestazione coattiva <sup>(4)</sup>.

<sup>(1)</sup> Da ultimo Cass. civ. sez. V, 22 gennaio 2016, n. 1165 e Cass. civ. sez. V, sent., 13 gennaio 2016, n. 373.

<sup>(2)</sup> In argomento A. MASUCCI, *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza diparte*, Torino, 2011.

<sup>(3)</sup> P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 465.

<sup>(4)</sup> R. LUPI, *Diritto tributario*, cit., *passim*, afferma la natura marcatamente inquisitoria del potere accertativo e istruttorio della P.A.; nello stesso senso v. G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura giuridica del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2004, p. 1111, citati da A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente in sede di verifica fiscale*, Trani, 2005. In tema è fondamentale lo studio di G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2016, p. 274, il quale osserva che la garanzia della tenuta di un sistema di fiscalità di massa "*impone che anche alla disciplina dell'attuazione amministrativa del tributo sia attribuito un ruolo rilevante, sia in chiave preventiva, come normativa finalizzata alla dissuasione di comportamenti fiscalmente devianti, ma anche in chiave repressiva, come concreto strumento legale di recupero del gettito sottratto all'imposizione*".

Nel complesso, tali attività sono funzionalizzate a verificare il presupposto impositivo e il corretto assolvimento degli obblighi del debitore (formazione della dichiarazione, versamenti delle imposte ecc.), il cui inadempimento configura tipiche violazioni di legge e, talora, costituisce un indice del rischio di violazioni ancora ulteriori, che impongono di dare seguito ai necessari accertamenti <sup>(5)</sup>.

Ora, l'insieme di atti e fasi in cui si snodano dette potestà formano il contenuto del procedimento tributario, soggetto alla disciplina generale della l. n. 241/1990 ancorché molte norme siano dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente (e dalle altre discipline specifiche) che, a loro volta, contengono rinvii all'indietro alla richiamata disciplina sul procedimento.

È utile, prima di occuparsi dei procedimenti singoli, l'inquadramento generale delle attribuzioni dell'amministrazione fiscale.

Sono due le principali funzioni che, dopo le riforme degli anni settanta, competono agli uffici erariali:

a) il controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, attraverso procedimenti amministrativi volti all'accertamento dell'obbligazione e alla riscossione delle imposte;

b) assistenza finalizzata a tutte le procedure di *compliance*, ai fini della redazione dei modelli dichiarativi, dell'anagrafe tributaria ecc. <sup>(6)</sup>.

Quanto alle attività di controllo, il diritto positivo ne contempla diverse forme per distinti procedimenti nei quali l'esercizio del potere è scadenzato da termini essenziali (di decadenza e non prescrizionali che, di regola, riguardano i procedimenti di esecuzione coattiva volti alla tutela del diritto di credito), sicché l'adozione dei soli atti prodromici, in mancanza di adozione del provvedimento finale, comporta la perdita del potere. Infatti, l'inutile decorrenza dei termini entro cui concludere il procedimento con l'adozione dei vari atti impositivi previsti dalla legislazione, rende *inutiliter data* l'attività preparatoria eventualmente svolta, con una sanatoria *de facto* delle violazioni tributarie "per l'effetto del decorso dei termini decadenziali per l'accertamento" <sup>(7)</sup>.

La questione è ben altra che teorica, dal momento che la complessità e dimensione del fenomeno tributario sono tali da rendere pressoché impossibile la verifica di ciascun contribuente, in assenza di un'efficace

<sup>(5)</sup> A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 184 ss.

<sup>(6)</sup> Cfr. art. 2, Statuto dell'agenzia delle entrate.

<sup>(7)</sup> G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 287.

pianificazione dei controlli a cura dell'amministrazione, che tenga peraltro conto delle effettive possibilità di provvedere degli uffici.

Di conseguenza, come si è visto nel precedente capitolo, è inevitabile che la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo sia oggetto di scelte latamente discrezionali, da cui potrebbero nascere anche rischi di disparità di trattamento. Per scongiurarli, il legislatore ha previsto "criteri selettivi" generali, sulla cui base viene adottato un piano dei controlli <sup>(8)</sup>.

## 2.2. Procedimento di imposizione: fasi e atti endo-procedimentali.

L'adozione del provvedimento finale da parte degli uffici è preceduta da un insieme di operazioni, atti e fasi collegati in funzione del medesimo fine. Infatti, anche quello d'imposizione, come ogni procedimento amministrativo, si articola in: a) fase di avvio, che in genere è rimesso all'ente pubblico creditore (c.d. d'ufficio); b) fase istruttoria o preparatoria, avente ad oggetto l'acquisizione, in contraddittorio con la parte, di tutti gli elementi e dati necessari ai fini della decisione finale; c) fase decisoria o conclusiva, avente ad oggetto l'adozione, sussistendone i presupposti, del provvedimento di accertamento diretto alla rettifica, con relativa intimazione ad adempiere, o di uno degli altri provvedimenti previsti dalla legge.

Come ha osservato la dottrina, il diritto positivo ha disciplinato in modo puntuale le sequenze dei procedimenti tributari, in riferimento a cui la legge stabilisce esattamente "*chi fa cosa*" <sup>(9)</sup>, attraverso la definizione dei poteri istruttori che conducono all'adozione del provvedimento con cui termina l'accertamento <sup>(10)</sup>.

<sup>(8)</sup> L'art. 37, comma 1, del dpr 600/73, stabilisce che: "*Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno ommesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli artt. 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento*".

<sup>(9)</sup> Così LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2005, *passim*.

<sup>(10)</sup> Art. 31 del dpr n. 600/73, comma 1: "*Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza*".

Mentre con riferimento alla fase di avvio è sufficiente rinviare a quanto già osservato nel precedente capitolo, è invece necessario soffermarsi adesso sulla fase istruttoria.

Durante il procedimento tributario, gli uffici adottano atti di varia natura: possono formare verbali di acquisizione di documenti, processi verbali di constatazione, inviti a comparire, tutte fattispecie di particolare importanza su cui si tornerà più oltre. Ancora, l'attività preparatoria può avere ad oggetti misurazioni, valutazioni tecniche, estimative e finanziarie degli uffici. In alcuni casi, pur concorrendo a formare la pretesa impositiva, gli atti istruttori vengono adottati *inaudita altera parte*: ad esempio le perizie sul valore degli immobili redatte dall'agenzia del territorio, o i pareri emessi dalla direzione generale delle entrate. In altri casi, previsti dalla legge, invece gli atti endo-procedimentali sono formati in contraddittorio con l'interessato.

V'è da dire che salvo ipotesi eccezionali, il contribuente dovrebbe essere sempre invitato a prendere parte alla loro formazione, attraverso memorie, osservazioni, controdeduzioni. Tuttavia, si ripete, la sua presenza soltanto in alcuni casi viene espressamente prevista come essenziale ai fini dell'adozione dell'atto, mentre ben più frequentemente l'ufficio cura l'attività preparatoria dall'interno e, soltanto al termine di questa, provvede alla notifica di un atto impositivo, quando lo stesso è già formato.

Pertanto, possono distinguersi gli atti endoprocedimentali a seconda che questi producano effetti unicamente nell'ambito del procedimento, senza incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto, e perciò sono detti interni, oppure spieghino efficacia anche esterna.

Nel primo caso, la loro funzione è quella di stimolare il graduale avanzamento dell'iter procedimentale verso la decisione. Nel secondo caso, invece, l'atto non ha una funzione meramente strumentale alla procedura ma tende all'accertamento, sia pure intermedio, di circostanze fondamentali e determinanti ai fini dell'esito del procedimento, che in sostanza è anticipato. Sia nel primo che nel secondo caso, essi comunque assurgono a presupposto logico e ragione fattuale della decisione finale, che deve risultare pienamente consequenziale e coerente ad essi. La legge obbliga perciò l'organo competente all'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile

---

*degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente".*

del procedimento, a riferirsi alle risultanze istruttorie dalle quali non può discostarsi, se non in presenza di ragioni obiettive di cui occorre dare conto nella motivazione del provvedimento finale <sup>(11)</sup>.

A seconda delle susesposte evenienze, pertanto, la fase istruttoria può dirsi aperta o chiusa. La prima è tale perché avviene in contraddittorio con il contribuente, ed è destinata all'adozione di atti per quanto istruttori già potenzialmente lesivi e in grado di imprimere una precisa direzione al procedimento, mentre la seconda tende all'adozione di atti propedeutici meramente interni. È bene precisare che se l'istruttoria sfocia direttamente in un provvedimento lesivo per il destinatario, senza coinvolgimento dello stesso, si avrà una violazione del diritto di difesa, che l'interessato potrà far valere dinanzi al giudice. D'altra parte, l'utilità di un'istruttoria aperta non si apprezza solo dal lato del contribuente, ma della stessa amministrazione: può infatti anche accadere che, in accoglimento di osservazioni della parte idonee a far superare iniziali dubbi o rilievi, l'ufficio concluda il procedimento senza adottare un provvedimento di accertamento, con enorme semplificazione delle attività <sup>(12)</sup>.

Nell'ambito del procedimento tributario si conoscono atti istruttori più frequenti, già precedentemente richiamati, sui quali occorre soffermarsi più specificamente.

a) Il *processo verbale di constatazione* è la figura più rilevante degli atti istruttori, mediante cui, a seguito di accessi o verifiche *in loco*, l'ufficio (agenzia delle entrate, guardia di finanza ecc.) contesta le violazioni emerse. Se hanno rilevanza penale, queste ultime sono immediatamente comunicate all'autorità giudiziaria. Proprio per la sua portata potenzialmente lesiva, il processo verbale di constatazione si forma in contraddittorio

<sup>(11)</sup> Così art. 6, lett. e), della l. n. 241/1990.

<sup>(12)</sup> Sul tema della impugnabilità degli atti endoprocedimentali dinanzi al giudice amministrativo, si veda *ex multis* Cons. St., sez. IV, sent. 4 febbraio 2008, n. 296, secondo cui "la regola secondo la quale l'atto endoprocedimentale non è autonomamente impugnabile (la lesione della sfera giuridica del soggetto destinatario dello stesso essendo normalmente imputabile all'atto che conclude il procedimento) incontra un'eccezione nel caso di atti di natura vincolata (pareri o proposte), quando sono idonei come tali ad imprimere un indirizzo ineluttabile alla determinazione conclusiva; o in presenza di atti interlocutori, idonei a cagionare un arresto procedimentale capace di frustrare l'aspirazione dell'istante ad un celere soddisfacimento dell'interesse pretensivo prospettato; oppure allorché gli atti soprassessori, rinviando ad un avvenimento futuro e incerto nell'an e nel quando il soddisfacimento dell'interesse pretensivo fatto valere dal privato, determinano un arresto del procedimento che lo stesso privato ha attivato a sua istanza (cfr. C.d.S.: sez. VI, 11.3.2004 n. 1246; sez. IV, 11 marzo 1997, n. 226; sez. VI, 9 ottobre 1998, n. 1377)".

con il contribuente, che ha facoltà di presentare osservazioni e richieste. In particolare, questi ha diritto, nel termine di sessanta giorni, di depositare memorie scritte. Fino alla scadenza, è preclusa la notifica dell'atto impositivo ad opera dell'ufficio, che deve decidere solo dopo aver esaminato le osservazioni del contribuente. L'atto in esame deve contenere una puntuale motivazione delle ragioni a base delle contestazioni. Tali argomentazioni possono comunque essere integrate nella fase di emissione dell'avviso di accertamento, ove sorgessero elementi nuovi.

b) Gli *inviti al contraddittorio* o gli inviti a comparire ai sensi dell'art. 32 del dpr n. 600/73 attraverso cui, ad esempio, l'ufficio chiede la produzione di documenti, o chiede notizie sui particolari rapporti intercorsi tra il contribuente e altri soggetti sottoposti ad indagine ("*controllo incrociato*"). In tali evenienze, ove emerga materia impositiva segue il provvedimento di accertamento. È appena il caso di ricordare che nel novellato art. 38, ad esempio, è previsto che l'amministrazione convochi il contribuente per richiedere spiegazioni in riferimento ad una serie di spese, per elementi certi o presuntivamente calcolati. Anche in questi casi, egli ha diritto al contraddittorio e di farsi assistere. Lo stesso accade se sono contestate movimentazioni bancarie ai sensi dell'art. 32 e, anche in questa ipotesi, è necessario il contraddittorio ai fini della corretta formazione della pretesa impositiva.

### **2.3. Procedimenti amministrativi impositivi: a) procedimenti di controllo automatico.**

Come si è avuta occasione di precisare, la dottrina ha sistemato i procedimenti di accertamento tributario all'interno dei procedimenti ablatori obbligatori, categoria della quale certamente rappresentano la figura più antica.

La loro peculiarità è di incidere, al contempo, sia su diritti (credito) che su interessi legittimi connessi al rapporto obbligatorio. L'ordinamento affida a questi procedimenti la funzione di attualizzare il dovere di prestazione, e di realizzare l'imposizione autoritativa di obblighi patrimoniali. In questo senso costituiscono fattispecie amministrative bifasiche, in quanto sono dirette, ad un tempo, alla verifica di un fatto storico<sup>(13)</sup>, il presupposto

<sup>(13)</sup> Benché datato, deve ritenersi tuttora insuperato lo studio di R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nello accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*.

d'imposta, e alla eventuale sua rettifica, se sono stati esibiti dal contribuente presupposti per minor valore di quello effettivo.

All'interno del procedimento di imposizione, che può dirsi principale, sovente sorgono sub-procedimenti o procedimenti connessi o procedimenti incidentali, come quelli di autotutela esecutiva d'ufficio (*rectius*: riscossione) e, all'interno di questi ultimi, procedimenti di autotutela decisoria su istanza di parte, ovvero procedimenti di rimborso, di accertamento delle fattispecie elusive e di abuso del diritto, di interpello e via dicendo.

A sua volta, il procedimento impositivo può essere autonomo, quando è avviato nell'ambito della funzione ispettiva, o innestarsi all'interno di un procedimento avviato su iniziativa dello stesso contribuente. Esso è finalizzato ad acquisire e valutare fatti materiali costituenti il fatto costitutivo dell'obbligazione tributaria e, perciò, ha un profilo strutturale dominato da un'acquisizione di scienza <sup>(14)</sup>.

Secondo la dottrina, pur essendo denominato di accertamento, non è né un accertamento in senso proprio né un acclaramento: tuttavia, se esso manca, l'obbligazione tributaria conserva il contenuto assegnatole dal contribuente, e addirittura potrebbe non venire ad esistenza (nel caso di evasione).

Il diritto positivo disciplina più moduli di procedimenti fiscali:

- a) procedimento di controllo automatico;
- b) procedimento di controllo formale;
- c) procedimenti di accertamento di merito o sostanziali.

I primi due – del terzo ci occuperemo più avanti – sono i procedimenti, rispettivamente, disciplinati dagli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del dpr n. 600/1972, relativi alla *liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni (36 bis)* e al *controllo formale delle dichiarazioni (36 ter)*.

Essi sono avviati d'ufficio e vengono svolti sulla base di un'istruttoria meramente documentale, che può sfociare nell'adozione di un provvedimento espresso con funzione di rettifica, nel caso siano accertati errori o inesattezze della dichiarazione. Nel procedimento di tipo automatico, come vedremo, la partecipazione è differita, nel senso che è postergata rispetto alla conclusione del procedimento e segue alla emanazione del provvedimento di liquidazione (c.d. avviso bonario). Nel procedimento di controllo formale, la partecipazione è preventiva ma eventuale, ed è limitata al caso in cui l'ufficio rilevi errori o anomalie.

<sup>(14)</sup> Si veda M.S. GIANNINI, *cit.*, p. 776 ss.

Questi due procedimenti, in apparenza simili, presentano differenze essenziali.

Il primo ha ad oggetto la sola verifica dei dati risultanti dalla dichiarazione del contribuente, ed è finalizzato ad accertare errori di mero calcolo. Il secondo ha ad oggetto il riscontro tra dichiarazione e ulteriore documentazione a supporto (ad es. le detrazioni per le spese mediche prevedono dei giustificativi validi che ne certifichino l'ammontare di cui può essere richiesta l'esibizione). Nel primo caso, il procedimento ha funzione essenzialmente liquidatoria, con una partecipazione post-procedimentale della parte, in quanto il legislatore l'ha rinviata ad un momento successivo all'adozione del provvedimento: l'art. 36 *bis*, comma 3, dispone che *“l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali”* <sup>(15)</sup>. Nel secondo caso, come si vedrà meglio nel successivo paragrafo, il controllo è compiuto con la partecipazione del contribuente: *“il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi”* (art. 36 *ter*, comma 3).

Il controllo automatico, dal punto di vista funzionale, è diretto alla verifica di eventuali errori di calcolo o di un'errata compilazione dei modelli dichiarativi, nonché alla verifica della coerenza e congruenza tra i dati rappresentati in dichiarazione e quelli presenti nelle banche dati accessibili agli uffici finanziari. L'amministrazione può utilizzare gli elementi manifestati dal contribuente, nella sua dichiarazione, per rideterminare gli imponibili e le relative imposte <sup>(16)</sup>. Avvalendosi di procedure automatizzate, gli uffici procedono alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti,

---

<sup>(15)</sup> Art. 36 *bis*, comma 3, del dpr 600/1973: *“Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2 bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”*.

<sup>(16)</sup> Una norma quasi speculare è prevista, in tema di Iva, dall'art. 54 *bis* del dpr n. 633/72.

nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

La base di conoscenza e il presupposto del procedimento è costituito dalla dichiarazione fornita dalla parte: sulla base di dati ed elementi direttamente desumibili da questa, nonché di quelli già in possesso dell'anagrafe tributaria, l'ufficio può adottare, in base al caso, una serie di provvedimenti immediatamente efficaci, quali la correzione di errori materiali, di calcolo, la riduzione della detrazione d'imposta o delle deduzioni dal reddito o dei crediti di imposta (se non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni) <sup>(17)</sup>.

In sostanza, l'amministrazione verifica la rispondenza dei dati dichiarati e la correttezza aritmetica degli importi, anche attraverso l'utilizzo di banche dati interne. Con questa istruttoria perviene all'adozione di c.d. rettifiche, cioè provvedimenti modificativi con funzione accertativa e liquidatoria del maggior debito fiscale, salvo il caso in cui il contribuente corregga l'errore o ne dimostri l'infondatezza.

L'ordinamento, oltre a indicare pedissequamente i presupposti di avvio del procedimento, ha individuato il termine entro cui lo stesso può essere avviato, vale a dire *“entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo”* <sup>(18)</sup>.

Il legislatore si è occupato di disciplinare anche eventuali ragioni di urgenza, che non sono compatibili con l'ordinario svolgimento del controllo, che si passa brevemente a illustrare.

In particolare, in caso sussistano esigenze cautelari connesse al pericolo per la riscossione, l'amministrazione ha la potestà di verificare la tempestiva effettuazione dei versamenti (delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta) <sup>(19)</sup>. Se è necessario, il procedimento può essere anche anticipato, e svolgersi anche prima della presentazione della dichiarazione annuale.

Se dai suddetti controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, o se dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta non considerate, l'ufficio deve comunicare l'esito della liquidazione al contribuente, o al sostituto

---

<sup>(17)</sup> L'art. 25, comma 3, del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha aggiunto all'art. 36 *bis* del dpr n. 600/73 il comma 3 *bis*, che disciplina la riduzione, in sede di dichiarazione, delle perdite scomutate nella fase di accertamento.

<sup>(18)</sup> Così art. 36 *bis*, del dpr n. 600/73.

<sup>(19)</sup> Così l'art. 36 *bis* comma 2 *bis*, del dpr n. 600/73.

d'imposta, per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Naturalmente, se l'atto è stato già formato, il contribuente o il sostituto di imposta, se rilevano eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, hanno il diritto di trasmettere le proprie osservazioni entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione degli uffici. In mancanza, salva in ogni caso la possibilità di adozione di provvedimenti di autotutela a seguito delle osservazioni, decorsi trenta giorni l'ufficio dà luogo alla riscossione coattiva, oltre alla riliquidazione delle sanzioni in misura piena.

#### **2.4. (Segue). b) Procedimenti di controllo formale.**

Il secondo procedimento, regolato dall'art. 36 *ter* del dpr n. 600/73, ha ad oggetto il controllo di tipo formale. Anche in questo caso il legislatore ha previsto che gli uffici possono avviarlo entro un termine di decadenza, il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione.

Come si vedrà oltre, la funzione del procedimento è quella controllare gli atti di dichiarazione presentati dai contribuenti e dai sostituti.

A seguito dell'avvio, l'amministrazione può:

- a) escludere lo scomputo delle ritenute non adeguatamente documentate;
- b) escludere le detrazioni d'imposta e le deduzioni del reddito non spettanti;
- c) quantificare i crediti d'impresa spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni ed ai documenti richiesti ai contribuenti;
- d) liquidare la maggiore imposta e i maggiori contributi sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati;
- e) correggere gli errori materiali e di calcolo contenuti nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta <sup>(20)</sup>.

<sup>(20)</sup> L'art. 36 *ter*, comma 2, dispone inoltre che: "Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono: a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991,

Nel corso del procedimento, gli uffici hanno l'obbligo di invitare il contribuente o il sostituto d'imposta, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, "a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi" <sup>(21)</sup>. Al termine di queste verifiche, che a differenza del controllo automatico non sono limitate a mere permutazioni aritmetiche, ma vengono estese anche ai documenti riferiti alla dichiarazione, costituendo questi presupposto delle deduzioni o detrazioni operate, gli uffici comunicano l'esito dell'istruttoria all'interessato, insieme alle ragioni che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati. Ciò al fine di consentire alla parte, attraverso controdeduzioni e difese che questa ha il diritto presentare entro un dato termine (trenta giorni), di segnalare eventuali dati ed elementi non considerati, oppure valutati erroneamente in sede di controllo formale <sup>(22)</sup>.

In mancanza di osservazioni e chiarimenti, o se essi sono considerati insufficienti o infondati, l'amministrazione adotta il provvedimento di liquidazione delle somme soggette a recupero a tassazione, comprensive delle sanzioni e degli interessi.

Anche in questa ipotesi, come per il procedimento di controllo automatico, il contribuente può decidere di versare le somme accertate dall'ufficio, se riconosce che sono correttamente accertate, oppure impugnare il provvedimento dinanzi al giudice. Nell'inerzia del contribuente, l'ufficio adotta il provvedimento di iscrizione a ruolo delle somme. I crediti oggetto dei

---

*n. 413; c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lett. b); d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lett. d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta".*

<sup>(21)</sup> Così art. 36 *bis*, comma 3, del dpr n. 600/73.

<sup>(22)</sup> L'art. 4-*bis*, comma 1, del d.l. n. 34/2019 ha aggiunto all'art. 36 *ter* del dpr n. 600/73 il comma 3 *bis* che, in applicazione del principio contenuto nell'art. 6, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, stabilisce che gli uffici dell'amministrazione finanziaria non possono chiedere ai contribuenti documenti relativi a informazioni disponibili nell'anagrafe tributaria, oppure a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi; eventuali richieste di documenti effettuate dall'amministrazione per elementi già in suo possesso sono considerate inefficaci. La sola eccezione si ha nel caso in cui la richiesta riguardi la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe, oppure elementi di informazione in possesso dell'amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente.

provvedimenti di ruolo, di cui si parlerà nella parte quinta, vengono riscossi per mezzo di una cartella di pagamento, e l'attività di riscossione deve iniziare entro il quarto anno successivo alla dichiarazione.

Come già anticipato, il procedimento ha una funzione di verifica, e si conclude con l'adozione di un provvedimento che si sostituisce alla dichiarazione, rettificando l'entità del debito d'imposta.

I procedimenti di controllo formale e di controllo automatico hanno in comune una struttura snella e un'istruttoria accelerata: la partecipazione, nel secondo caso, è addirittura differita alla conclusione del procedimento.

Essi, tuttavia, presentano variazioni essenziali.

Mentre nei procedimenti automatici, d'ufficio l'amministrazione rettifica l'imposta, o avvia il procedimento di rimborso del credito allorché sia stato accertato un versamento in eccesso, nell'ambito del procedimento di controllo formale si dà luogo ad un accertamento in contraddittorio, a seguito del quale, e solo dopo che le contestazioni diventano definitive, sono adottate la rettifica della dichiarazione e la liquidazione.

In altre parole, nel procedimento di controllo automatico l'ufficio si limita ad una verifica aritmetica e automatizzata sulla base dei valori già presenti nella dichiarazione, cui eventualmente segue un avviso di irregolarità che non forma necessariamente oggetto di una valutazione preventiva del funzionario, e la cui motivazione si fonda esclusivamente sulla dichiarazione predisposta dal contribuente. Diversamente, nel procedimento di controllo formale, l'ufficio effettua un vero e proprio controllo, sia pure formale, nell'ambito del quale richiede, talvolta, anche una documentazione integrativa. L'esito, perciò, origina da un procedimento di accertamento vero e proprio (si pensi al caso del disconoscimento di deduzioni o di detrazioni d'imposta).

Per quest'ordine di motivi, l'art. 36 *ter* ha previsto una fase di contraddittorio onde consentire al contribuente, sulla base della piena conoscenza delle contestazioni, di esercitare il proprio diritto di difesa. In ultimo, la legge impone che il provvedimento finale di rettifica sia estensivamente motivato, mentre per il controllo automatico, l'art. 36 *bis* richiede una motivazione documentale, vale a dire l'indicazione delle tabelle in cui sono indicati i valori disconosciuti, o gli eventuali crediti da confermare.

A prescindere dalla denominazione, il procedimento di controllo formale ha sostanzialmente ad oggetto un accertamento, che si conclude con un atto impositivo ai sensi dell'art. 36 *ter*, comma 1, del dpr n. 600/72. Per questo anche l'obbligo del contraddittorio procedimentale si atteggia diversamente. Come si è spiegato in precedenza, mentre nel procedimento di controllo formale il contribuente ha diritto di partecipare alla formazione della

pretesa tributaria, e ogni violazione ridonda nella invalidità degli atti successivi, nel procedimento automatico la legge non riconosce questo diritto <sup>(23)</sup>.

Ciò nondimeno, anche la c.d. comunicazione di cui all'art. 36 *bis*, comma 3, ha natura provvedimento poiché comporta una rettifica. Va anche osservato che, in tale ipotesi, più il controllo si riduce ad un'attività aritmetica, meno appare essenziale la partecipazione del contribuente. Viceversa, se sorgono questioni di interpretazione, esigenze istruttorie o di verifiche più approfondite, si espande anche il diritto di partecipazione e difesa.

Nella pratica, peraltro, sovente accade che la liquidazione derivi non da una rettifica vera e propria, perché dipende da tributi autoliquidati e non versati. In tal caso, è sufficiente la trasmissione di un avviso bonario <sup>(24)</sup>: si tratta semplicemente di provvedere al recupero di quanto ritenuto dovuto dallo stesso contribuente.

Nel complesso, entrambi i procedimenti di controllo, automatico e formale, possono concludersi con l'adozione di un avviso di irregolarità, denominato "avviso bonario", che ha carattere di provvedimento di accertamento, anche per le sanzioni (in forma ridotta) e gli interessi. Questo potrà essere oggetto di autonoma impugnazione dinanzi al giudice tributario <sup>(25)</sup>, senza attendere il successivo atto di riscossione.

## 2.5. (Segue). c) Procedimenti di accertamento. Premessa generale.

Più articolato e complesso è il discorso per quanto riguarda il procedimento di accertamento di un debito in eccedenza, che si sostanzia in una rettifica della dichiarazione tributaria del contribuente.

<sup>(23)</sup> Si rinvia a Cass. civ. sez. V, sent., 22 ottobre 2014, n. 22402.

<sup>(24)</sup> Recentemente la Corte di cassazione, sent. n. 12023 del 10 giugno 2015, ha affermato che è legittima la cartella di pagamento emessa per un tardivo versamento Iva, anche se non preceduta dall'invio della comunicazione di irregolarità. Cfr. anche Cass. civ. sez. V, sent., 13 maggio 2016, n. 9877.

<sup>(25)</sup> Cfr. Cass. civ. sez. VI-5, ord., 19 febbraio 2016, n. 3315, e Cass. n. 25297/2014, "in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.lgs. 31 dicembre 1993, n. 546, art. 19, ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, con la conseguenza che è immediatamente impugnabile dal contribuente anche la comunicazione di irregolarità, del dpr 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 bis, comma 3 (...)".

L'amministrazione, attraverso un'istruttoria molto più approfondita e con un contraddittorio pieno, verifica i dati certificati e dichiarati nei modelli trasmessi e, se occorre, riporta il livello di imponibile alla misura del dovuto, attraverso un'attività di ricalcolo che corregge la dichiarazione "infedele".

Il procedimento termina con l'adozione di un provvedimento impositivo, che l'ufficio ha l'obbligo di motivare illustrando analiticamente in che modo ha accertato e modificato i valori.

Il legislatore opera una distinzione tra il procedimento di accertamento riguardante i soggetti che non hanno l'obbligo di tenuta delle scritture contabili (persone fisiche), e quello relativo alle persone giuridiche e agli altri soggetti sui quali, viceversa, grava tale obbligo.

Come si vedrà anche in seguito, sul tema il dibattito dottrinario vede contrapposte diverse posizioni.

Da un lato, vi è chi ritiene che il procedimento in esame abbia ad oggetto un semplice accertamento, un accertamento in senso stretto, o un provvedimento costitutivo, e rispettivamente, si attribuisce ad esso un valore dichiarativo, costitutivo o entrambi i caratteri. A questo aspetto si lega quello sul quale ci si è in precedenza soffermati della natura legale o amministrativa dell'obbligazione, se cioè questa sorge dalla legge oppure dal procedimento amministrativo.

Secondo la dottrina più accreditata <sup>(26)</sup>, in disparte tale diaframma, ciò che rileva ai fini classificatori è anzitutto il dato che quella tributaria costituisce un'ablazione legale, nasce da un fatto o presupposto impositivo ed è regolato da una rigida disciplina normativa. Proprio questi caratteri sono all'origine di profonde differenze di vedute tra coloro che, sul rilievo che l'obbligazione è legale, ritengono che non vi sia un provvedimento costitutivo ma dichiarativo, e, viceversa, chi sostiene che in assenza del provvedimento il tributo non diventi concretamente esigibile e, per questa ragione, ne afferma la natura costitutiva.

Tuttavia, tale contrapposizione non sembra considerare adeguatamente che fonte dell'obbligazione, da un lato, e modalità di esercizio del diritto da parte del creditore, dall'altro, sono aspetti distinti e, perciò, da tenere separati nella ricostruzione teorica della fattispecie.

Ne discende che, tanto nell'uno che nell'altro caso, occorre l'attuazione dell'obbligo che, peraltro, può conseguire sia ad un atto di autonomia e,

---

<sup>(26)</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 779 ss.

quindi, a base volontaria, come d'altra parte dimostra la stessa dinamica che collega l'obbligo di versamento alla dichiarazione del contribuente e al versamento diretto, sia ad un atto impositivo proprio dell'amministrazione. Sicché, sul piano generale, l'obbligazione può conoscere varianti essenziali proprio nella fase esecutiva. Si aggiunga che, in astratto, può diversamente avverarsi l'attuazione, sia sotto forma di effetto automatico, sia sotto forma di un procedimento dichiarativo e accertativo.

L'ordinamento giuridico ha prefigurato un sistema del seguente tipo.

L'obbligazione di pagamento sorge in conseguenza di un fatto, che è denominato presupposto impositivo, a seguito del quale il contribuente può volontariamente versare il tributo, nel senso che provvede all'adempimento *motu proprio*. Oppure, l'ufficio avvia un procedimento amministrativo che ha ad oggetto l'accertamento del credito tributario, in funzione della sua successiva riscossione. Incidentalmente si consideri che, in taluni casi tassativi, la legge fa assurgere il fatto dell'inadempimento ad elemento ostativo di vantaggi o di procedimenti nell'interesse del contribuente: si pensi alla pendenza di debiti definitivamente accertati scaduti e non rateizzati verso lo Stato, che ai sensi dell'art. 80 del Codice degli appalti pubblici approvato con il D.lgs. 19 aprile 2016, n. 50, impedisce all'impresa di partecipare alle gare pubbliche, o, a seguito dell'aggiudica, di sottoscrivere il contratto con l'ente <sup>(27)</sup>.

Tornando allo scenario iniziale, attraverso il procedimento in esame l'ufficio accerta il maggior tributo dovuto e non versato dal contribuente. La relativa sequenza può presentarsi in diverse varianti, che la dottrina ha esemplificativamente ricostruito in alcune ipotesi più ricorrenti <sup>(28)</sup>: a) per l'imposta sui redditi autoliquidata dal contribuente, l'obbligo di corrispondere si genera per atto volontario e l'ufficio, attraverso i poteri ispettivi che si sono in precedenza studiati, compie verifiche sugli importi calcolati e trasmessi; b) per le imposte doganali e le imposte di consumo, che pure comportano l'obbligo in capo al contribuente di dichiarazione all'amministrazione, questa provvede con tempi man mano graduati alla verifica dei dati, e comunica al debitore, in caso di errore, la nuova liquidazione dell'imposta. È infine possibile che non la liquidazione ma, al contrario, il presupposto sia in discussione, potendo essere non dichiarato o dichiarato

<sup>(27)</sup> In tema si rinvia a S. VINTI, *Commento all'art. 80*, in G.M. ESPOSITO (a cura di), *Commentario al nuovo codice degli appalti*, Torino, 2017.

<sup>(28)</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 781.

parzialmente dal contribuente, e anche in tal caso viene avviato un procedimento di verifica.

Date queste variabili, ne consegue che il procedimento di accertamento in senso stretto è sempre volto alla verifica del presupposto d'imposta, e può concludersi, come vedremo, con l'adozione di un provvedimento di accertamento di un maggior tributo, così come è possibile una procedura di accertamento riferita al mero omesso versamento di un'imposta.

Il procedimento può essere avviato d'ufficio, nell'esercizio del potere ispettivo degli uffici finanziari, o teoricamente può essere avviato su istanza di parte, pubblica o privata, e in ogni caso è sempre diretto ad una verifica istruttoria dei fatti.

La peculiarità dell'intera vicenda, e la forte valenza pubblicistica dell'atto di auto-certificazione dei redditi, più che da ogni altra nozione si colgono da questo: in mancanza di un avvio del procedimento, il debito tributario resta definitivamente quello dichiarato (o eventualmente non dichiarato) dal contribuente, e nella misura da questi indicata, poiché in relazione ad essi si perfeziona un'acquiescenza da parte degli uffici.

È con riferimento a tale suo modo di essere, che la dottrina si interroga sul se il procedimento abbia un valore dichiarativo o costitutivo, atteso che, se non c'è, l'obbligazione non sorge, o può cristallizzarsi in misura ridotta rispetto al reale presupposto d'imposta. Secondo molti non si tratta di un procedimento costitutivo, ma semplicemente di una condizione di efficacia dell'obbligazione legale. La vicenda è più semplice e può essere risolta nel seguente modo: l'obbligazione ha titolo nella legge, e il provvedimento ha solo la funzione di accertare il suo eventuale inadempimento. Infatti, il procedimento di accertamento è diretto a verificare la ricchezza tassabile, finalità che talora assume livelli di particolare complessità in proporzione al crescere dei parametri da utilizzare <sup>(29)</sup>.

### **2.6. Species dei procedimenti di accertamento. a) Disciplina per le persone fisiche.**

Si è detto che diversi sono i procedimenti amministrativi di verifica della ricchezza imponibile, che corrispondono ad altrettante tecniche per accertare il reddito.

<sup>(29)</sup> R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, cit., *passim*, su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/160300-Diritto-Tributario>.

Secondo una classificazione suggerita dalla dottrina <sup>(30)</sup>, una prima e generale distinzione può essere operata tra metodi di: 1) accertamento del reddito delle persone fisiche; 2) accertamento relativi ai soggetti che determinano il reddito in base alle scritture contabili o comunque per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Rientrano nella prima ipotesi quattro moduli amministrativi, combinabili tra essi:

- a) accertamento analitico;
  - b) accertamento analitico-induttivo;
  - c) accertamento sintetico puro;
  - d) accertamento sintetico-redditometrico o il cosiddetto redditometro;
  - e) accertamento d'ufficio in caso di omessa o nulla dichiarazione.
- È necessario un esame comparativo delle diverse fattispecie.

a) *Accertamento analitico.*

L'amministrazione può rettificare le dichiarazioni delle persone fisiche a seguito di una verifica analitica dei fatti genetici che confluiscono nella dichiarazione, considerati singolarmente <sup>(31)</sup>. La disciplina assume a base della rettifica valutazioni di merito sulle singole detrazioni o deduzioni effettuate, con riferimento analitico ai redditi. Nell'ambito di questo procedimento l'amministrazione, partendo dalla dichiarazione, può controllare i singoli elementi pur senza necessariamente mettere in discussione la generale attendibilità della compilazione, e può analizzare in che modo il contribuente sia pervenuto al reddito complessivo, voce per voce.

Al di là della denominazione, il procedimento analitico è quello più superficiale, perché si limita a ricercare e apprezzare elementi già disponibili e dichiarati, mediante permutazioni di tipo aritmetico, in certa misura allo stesso modo di quanto avviene nelle verifiche automatiche, sulla base

<sup>(30)</sup> Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 327.

<sup>(31)</sup> La disciplina è contenuta nell'art. 38 del dpr n. 600/73 "1. L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione. 2. La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597. 3. L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente (...)"

di una ricostruzione poco invasiva e limitata a singoli dati che sono in possesso dell'amministrazione. Si tratta di una verifica basata su elementi certi, o comunque verificabili, che traggono origine dalla dichiarazione stessa.

b) *Accertamento analitico-induttivo.*

L'oggetto anche in tal caso è lo stesso del procedimento di accertamento analitico: i medesimi redditi possono essere determinati anche "sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti" <sup>(32)</sup>. L'accertamento assume modalità induttive e, perciò, può prescindere dai dati indicati, e risalire all'entità della capacità contributiva effettiva anche attraverso elementi presuntivi, purché siano gravi, dunque di particolare rilievo, precisi, cioè determinati nella natura e anche nell'ammontare, e concordanti, e cioè concorrenti e confermativi tra essi.

*In progress* l'accertamento analitico-induttivo può divenire totalmente induttivo: l'agenzia delle entrate, infatti, può contestare l'intera dichiarazione e ricostruirla completamente, non ritenendola degna di fede. In tal caso, sia la *pars destruens* dell'istruttoria, il momento distruttivo tipico del disconoscimento dei dati dichiarati, sia la *pars costruens*, base dell'accertamento del reddito reale, devono essere puntualmente motivati. Occorrono, perciò, sia una contestazione che una ricostruzione rigorose ed obiettive.

La dottrina ritiene che l'accertamento analitico-induttivo sulle persone vada limitato alla fonte di reddito dichiarata. Tuttavia, non sembrano esistere preclusioni per un'analisi più incisiva, a mezzo della quale l'ufficio può operare una rideterminazione dei flussi reddituali, come accade laddove si presume un'attività non dichiarata (evasori totali). In tal caso, anche redditi apparentemente relativi ad una data categoria, possono essere rideterminati e riqualificati <sup>(33)</sup>.

c) *Accertamento sintetico puro.*

Come si è visto, per determinare il reddito "esterno" alla dichiarazione il procedimento deve fondarsi sulla concomitanza di requisiti di gravità, precisione e concordanza. In mancanza, l'amministrazione può accertare il reddito in maniera "sintetica", definendo cioè quale sintesi del ragionamento presuntivo il *quantum* del tributo, attraverso la spesa non giustificata (c.d. spesometro) in un compromesso tra induttività, precisione e certezza della

<sup>(32)</sup> Si veda l'art. 38, comma 3, ultima parte.

<sup>(33)</sup> In senso diverso lo stesso G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 329 e ss.

capacità contributiva contestata <sup>(34)</sup>. In questa evenienza, è necessario prescindere dalla individuazione della fonte reddituale, perché ciò che forma la massa imponibile non è il reddito-entrata ma la spesa, che supera il reddito dell'anno e, dunque, l'ufficio può chiederne conto (ad esempio sono fatte spese per dieci ma il reddito di periodo è cinque). Tuttavia, il contribuente può giustificare dette spese dimostrando che sono state sostenute con redditi *“diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta”* (ad esempio accumulati negli anni precedenti), oppure con *“redditi esenti”* (ad esempio tramite dazioni di denaro circostanziate e giustificate che si intende restituire) o soggetti a ritenuta alla fonte o *“comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”* <sup>(35)</sup>. In questi casi, l'amministrazione non può contestare al contribuente la spesa, e non può determinare il reddito sinteticamente in base ad essa.

d) *Accertamento sintetico-redditometrico.*

Vi è infine il procedimento denominato redditometro <sup>(36)</sup>. In origine – ed entro certi limiti tuttora – tale schema permetteva di collegare una presunta capacità contributiva al mero possesso di un bene: era di conseguenza sufficiente all'ufficio dimostrare il possesso di un certo bene patrimoniale, per determinare sinteticamente il reddito in misura superiore a quella dichiarata. La precedente disciplina si era resa necessaria in conseguenza della mannaia giudiziale abbattutasi sulle ricostruzioni sintetiche, operate indiscriminatamente dagli uffici. Nel tempo, sono intervenute più modifiche e, da ultimo,

<sup>(34)</sup> Trattasi della previsione di cui al comma 4 dell'art. 38, secondo cui *“L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”*.

<sup>(35)</sup> Ad esempio, una vincita, cfr. art. 30 del dpr 600/73.

<sup>(36)</sup> In dottrina G. MELIS, *Lezioni*, cit., p. 336. L'istituto del redditometro è disciplinato dal comma 5 dell'art. 38 dpr n. 600/73 secondo cui *“La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale, sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma”*.

il d.l. 78/2010 ha cambiato la struttura generale del procedimento, rafforzandolo con la previsione di un contraddittorio endo-procedimentale.

Nell'originario procedimento si affidava la formazione dell'atto alla compilazione di questionari, riferendo il maggior reddito *sic et simpliciter* al possesso di beni mobili o immobili, e riservando ai giudici, dopo l'adozione del provvedimento, il sindacato sulla rispondenza di tale reddito alla realtà. Con il nuovo redditometro ai sensi dell'art. 38 <sup>(37)</sup>, non è possibile l'emissione dell'avviso di accertamento prima del procedimento in contraddittorio presso gli uffici finanziari, in cui il contribuente può controdedurre all'amministrazione. In ogni caso, tutti gli accertamenti che seguono lo schema sintetico, e che, dunque, non si basano sul mero disconoscimento di singoli elementi portati in deduzione o detrazione, incontrano un limite applicativo, posto dal legislatore: a seguito degli elementi rinvenuti, infatti, il reddito accertato deve discostarsi da quello dichiarato per almeno un quinto del suo ammontare. In mancanza, esso non può essere determinato attraverso un procedimento sintetico.

e) *Accertamento d'ufficio in caso di omessa o nulla dichiarazione.*

Nei casi precedentemente trattati, l'accertamento avviene sul presupposto che il contribuente ha presentato la propria dichiarazione, e l'amministrazione procede a verificarne la correttezza. Caso diverso è quello in cui sia stata omessa la dichiarazione, verificata anche ai sensi dell'art. 31 comma 1 del dpr n. 600/73, o quest'ultima sia nulla. In questa ipotesi l'ufficio può procedere *motu proprio* a determinare il reddito complessivo del contribuente e, in quanto possibile, i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38. Ciò, data la precedente omissione o nullità dello strumento dichiarativo, permette inoltre all'ufficio di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute. Nei casi di omissione, se l'importo accertato supera € 50.000 per singola imposta, si configura il reato di omessa dichiarazione, sul quale si ritornerà nella parte dedicata agli illeciti penali.

---

<sup>(37)</sup> Cfr. modifiche apportate dall'art. 22 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78.

## 2.7. β) Disciplina per le persone giuridiche e gli altri soggetti tenuti alle scritture contabili.

Una disciplina a sé riguarda il procedimento di accertamento nei confronti delle persone giuridiche, e dei contribuenti tenuti alle scritture contabili o, comunque, diversi dalle persone fisiche.

Anche in tal caso, l'ordinamento contempla tre paradigmi:

- a) accertamento analitico;
- b) accertamento analitico-induttivo, generalmente basato su modelli di accertamento standardizzati (ad es. gli studi di settore) o ai sensi dell'art. 32 del dpr 600/73 (indagini finanziarie);
- c) accertamento induttivo extracontabile.

a) *Accertamento analitico.*

In questo caso, l'ufficio può limitarsi a rettificare gli elementi già comunicati, senza disconoscere gli elementi contabili<sup>(38)</sup>. L'attività di controllo è doverosa ove gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondano a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui all'art. 3, comma 1, del dpr n. 600/1973. Trattasi del principio di derivazione della dichiarazione dal "risultato civilistico". Se l'ufficio accerta che i valori indicati civilisticamente non sono fedeli alla realtà, può rettificarli e determinare la ricchezza effettivamente tassabile, con applicazione delle relative sanzioni<sup>(39)</sup>.

b) *Accertamento analitico-induttivo.*

Trattasi di un procedimento misto, nel quale il reddito imponibile è accertato e rettificato combinando elementi analitici e induttivi<sup>(40)</sup>. Si parte da un dato reale, individuabile storicamente, e lo si collega ad un comportamento presuntivo. La disciplina prevede più ipotesi di accertamenti analitico-induttivo, che si possono distinguere in due macro-categorie:

1) *accertamento analitico-induttivo basato su elementi forti* (art. 39, lett. d, prima parte, dpr n. 600/1973), sicché l'ufficio procede alla rettifica se rinviene un dato analitico di particolare valore per la ricostruzione induttiva,

<sup>(38)</sup> Si veda l'art. 39, comma 1, lett. a) del dpr n. 600/73.

<sup>(39)</sup> Alla lett. b), comma 1, dell'art. 39, il legislatore ha inteso far riferimento ai criteri di determinazione della base imponibile o dell'imposta: la norma colpisce l'inosservanza delle disposizioni del titolo I, capo VI, del Tuir di cui al dpr 22 dicembre 1986, n. 917, s.m.i.

<sup>(40)</sup> La disciplina è dettata dall'art. 39, comma 1, lett. d) del dpr n. 600/73.

ovvero un elemento di tale forza accertativa da rendere possibile una ricostruzione dell'imponibile anche esclusivamente basata su tale dato. Così, la legge dispone che si può procedere a questo accertamento se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati (ad esempio, gli studi di settore) *“risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33”*; *“ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32”*. Esempio classico è quello delle indagini finanziarie, in cui la rilevazione della movimentazione in entrata o in uscita vengono considerate fonte di reddito, se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione del reddito tassabile;

2) *accertamento analitico-induttivo presuntivo* (art. 39, lett. d, seconda parte), che riguarda la possibilità di rettificare la dichiarazione non solo ove siano presenti elementi di particolare forza accertativa, in grado *ex se* di invertire l'onere della prova <sup>(41)</sup>, ma anche nel caso in cui si accerti *“l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate”*, desumibile *“anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti”*. In passato, un valido esempio di tale tipo di accertamento era quello basato sugli studi di settore, nel quale l'esistenza del reddito si fondava su un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza doveva essere accertata in contraddittorio. A partire dal 2019, gli studi di settore sono stati sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità (ISA) che hanno la finalità di favorire l'emersione spontanea del reddito tassabile, stimolando l'assolvimento dei relativi obblighi tributari da parte dei contribuenti esercenti attività di impresa, arti o professioni ed il rafforzamento della collaborazione tra contribuenti e agenzia delle entrate (c.d. *compliance*). Gli indici sintetici di affidabilità (ISA) consentono agli operatori economici di valutare autonomamente la propria posizione e di verificare il grado di affidabilità fiscale su una scala di valori da 1 a 10. I contribuenti che si avvicinano al punteggio massimo risultano *“affidabili”* ed hanno accesso a significativi benefici premiali. Essi possono decidere la misura dell'adeguamento che desiderano porre in essere in funzione del livello di affidabilità fiscale, e dei benefici che intendono raggiungere. Ad esempio, in relazione al valore ottenuto, possono essere esclusi da alcuni

<sup>(41)</sup> Ad esempio i versamenti o prelevamenti di cui all'art. 32 del dpr n. 600/73.

tipi di controllo o beneficiare della riduzione dei termini accertativi da parte dell'agenzia delle entrate. In tal modo, si passa dagli studi di settore, che avevano lo scopo di stimare il ricavo più probabile degli operatori economici rispetto alla categoria di appartenenza, ad uno strumento volto a creare un dialogo tra fisco e contribuenti per favorire l'emersione spontanea del reddito tassabile <sup>(42)</sup>.

c) *Accertamento induttivo extracontabile.*

Il procedimento di accertamento induttivo puro si svolge in deroga al comma 1 del citato art. 39, ed è disciplinato dal successivo comma 2, che consente all'amministrazione di rettificare il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque acquisiti e raccolti dagli uffici. È possibile prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili, e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ove ricorrano condizioni particolarmente gravi, e, in particolare, se:

- il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione e comunque è incerto dagli stessi modelli trasmessi dal contribuente;
- dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili previste dalla legge, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore e, dunque, l'ufficio sia obbligato a ricostruire il reddito in maniera induttiva, non avendo i dati a disposizione;
- le omissioni e le false o inesatte indicazioni (ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione) sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili, nel loro complesso, le scritture contabili per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica (si rilevano, ad esempio, scritture palesemente false o palesemente irregolari, compensazioni di partite ingiustificate, ecc.);
- il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici <sup>(43)</sup>; in tal caso l'ufficio, non potendo accedere alla documentazione necessaria all'accertamento, deve procedere in via induttiva;
- la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore è stata omessa, o surrettiziamente indicata una causa di esclusione

<sup>(42)</sup> Gli indici sintetici di affidabilità (ISA) sono stati introdotti con l'art. 7-*bis* del d.l. n. 193/2016 e successivamente disciplinati dall'art. 9-*bis* del d.l. n. 50/2017.

<sup>(43)</sup> Cfr. art. 32, comma 1, numeri 3) e 4), del dpr n. 600/1973 e art. 51, comma 2, nn. 3) e 4), del dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

o di inapplicabilità degli stessi studi di settore <sup>(44)</sup>. In tale ultimo caso, l'ufficio può utilizzare qualsiasi elemento rinvenuto per fondare l'accertamento, e può dimostrare un comportamento omissivo, scorretto o negligente del contribuente nella compilazione delle scritture contabili, o comunque durante il controllo. Di solito, l'ufficio procede al disconoscimento della contabilità, che già negli atti accertativi è dichiarata inattendibile, e procede alla ricostruzione del reddito d'impresa con metodi extracontabili, che prescindono dalle normali regole di determinazione del valore.

### **2.8. Partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento.**

Nel precedente capitolo si è detto della partecipazione in generale, ma è adesso necessario tornare sul tema per esaminare le forme e modalità del diritto di prendere parte alla formazione della pretesa tributaria, nei procedimenti che sono stati variamente illustrati.

Si è accennato che, in primo luogo, tale diritto si configura come possibilità di essere sentito. Nelle verifiche, il contribuente sottoposto a controllo può assistere, e farsi rappresentare da un professionista, durante l'intera fase di contestazione e quantificazione della rettifica. Le eccezioni e le contestazioni emerse in corso d'opera, vanno registrate dall'ufficio (attraverso gli ufficiali accertatori) sul relativo verbale.

Le regole generali del procedimento restano quelle della legge n. 241/90, in quanto compatibili, nell'integrazione con le norme di garanzia dettate dallo Statuto dei diritti del contribuente. Ad esempio, se l'ufficio, per avvalorare la propria ricostruzione, acquisisca elementi relativi ad altri contribuenti o ad altre vicende, l'interessato ha diritto di visionare detti elementi e contestarne immediatamente l'utilizzo, anche quando non sono immediatamente lesivi. Inoltre, tutte le eccezioni potranno dar luogo a specifiche censure in sede giudiziale, o, in alternativa, giustificare l'avvio di un procedimento di autotutela. Tuttavia, salvo che siano violati i suoi diritti fondamentali (ad esempio, una perquisizione domiciliare senza la preventiva autorizzazione del pubblico ministero) il cittadino non può opporsi al procedimento di verifica stante il suo carattere coattivo, soprattutto nel caso

---

<sup>(44)</sup> Allo stesso modo, l'ufficio è legittimato alla rettifica in caso di infedele compilazione del modello che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

di controllo e acquisizione di una documentazione contabile che potrebbe successivamente essere alterata o modificata. In ogni caso, gli eventuali *errores in procedendo* commessi dall'amministrazione ridondano in autonomi motivi di impugnazione dell'atto impositivo, da far valere successivamente alla sua notifica.

Un limite alla partecipazione riguarda il caso in cui l'ufficio non intenda condividere con il contribuente taluni documenti, che possono aver contribuito alla formazione della pretesa erariale. Ad esempio, come visto non si ritengono ostensibili atti interni quali pareri degli uffici regionali delle entrate, proposte di accertamento elaborate dai funzionari e, in generale, atti e documenti utilizzati per la ricostruzione dell'imponibile che spesso comprendono dati sensibili di altri contribuenti <sup>(45)</sup>. Tuttavia, tale tesi mostra il fianco a più di qualche critica, sotto il profilo della violazione del principio del giusto procedimento.

Il diritto di accedere per partecipare "affievolisce" solo a contatto con il diritto alla riservatezza di altri contribuenti, o perché si trova di fronte alle tipiche tutele di natura investigativa di cui l'amministrazione può beneficiare, oppure, infine, perché prevale in base alla legge l'esigenza di non condividere gli atti interni, potenzialmente lesivi della posizione amministrativa dei funzionari.

Riguardo al diritto di accesso agli atti endo-procedimentali, pre-procedimentali o infra-procedimentali, il punto di svolta nell'equilibrio tra esercizio del primo e diritto alla riservatezza, e tra il diritto di partecipare e il potere di inibire l'accesso, è rappresentato dall'emissione dell'avviso di accertamento: questo è il provvedimento che contiene la pretesa fiscale e segna la conclusione del procedimento.

Vanno in ultimo ricordate alcune figure di accertamenti, generalmente rientranti nella categoria dei procedimenti tendenti a verifiche analitico-induttive, in relazione a cui la partecipazione del contribuente acquisisce tipico valore probatorio. In tale evenienza, lo svolgimento di un "*procedimento partecipato*" è persino presupposto necessario per formalizzare le ragioni dell'avviso di accertamento. Ciò avviene quando la ricostruzione è basata su parametri o medie che devono essere adeguate al reale valore, necessariamente attraverso la collaborazione del contribuente.

---

<sup>(45)</sup> Il problema del rapporto tra atto interno e procedimento è stato indagato dagli studiosi del diritto amministrativo: in alcune fattispecie l'atto di iniziativa procedimentale è formalizzato, mentre in altre resta un atto di natura interna (solitamente un'ispezione o un rapporto) segreto e non destinato all'esterno cfr. A. MELONCELLI, *cit.*, 197 ss.

Una lettura in chiave costituzionale del procedimento di accertamento mediante l'applicazione di parametri e medie, impone di attribuire a tali elementi una portata meramente presuntiva, che quindi deve essere coordinata con la situazione reale del contribuente. Questi, perciò, deve essere posto in condizione di partecipare al procedimento accertativo, in quanto tutte le formule e gli algoritmi utilizzabili dal punto di vista accertativo, non costituiscono un fatto noto in grado di rivelare, con sufficiente probabilità, il presunto reddito, ma sono solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali, elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti.

La partecipazione del contribuente all'accertamento, pertanto, assurge ad elemento indefettibile, come è stato ricordato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, che in generale hanno riconosciuto il diritto al contraddittorio endo-procedimentale nell'ambito dei procedimenti di accertamento analitico-induttivi <sup>(46)</sup>, sia pure limitatamente ai tributi armonizzati <sup>(47)</sup>.

<sup>(46)</sup> Cass. civ. SS. UU., sent., 18 dicembre 2009, n. 26635: *“In questa prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la “presunzione” indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente”*.

<sup>(47)</sup> Cass. civ. SS. UU., sent., 9 dicembre 2015, n. 24823: *“Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”*.

### 2.9. Fase decisoria del procedimento e adozione del provvedimento impositivo e di rettifica delle dichiarazioni.

Come ogni procedimento amministrativo, anche quello di accertamento va concluso, ai sensi dell'art. 2 della l. n. 241/1990, con l'adozione di un provvedimento espresso, attraverso cui l'amministrazione determina l'entità del debito in ragione della misura di legge.

Il provvedimento conclusivo è, di regola, l'avviso di accertamento o, in casi specifici, l'avviso di rettifica e liquidazione o l'avviso di sola liquidazione<sup>(48)</sup>, e in genere comporta una modificazione della dichiarazione del contribuente e, quindi, una liquidazione dei tributi dovuti.

L'avviso di accertamento riguarda una singola serie di rapporti o un periodo d'imposta o il classamento di un fabbricato. I suoi effetti, tuttavia, non sono sempre definitivi in quanto, salvo il potere dell'ufficio in qualsiasi momento di ritirarlo in autotutela, è generalmente possibile, se ne ricorrano le ragioni, integrare l'atto ancorché già notificato. Il termine entro cui l'amministrazione deve emettere l'avviso di accertamento è, infatti, di decadenza e non di prescrizione: fino a che quest'ultimo non si consuma, l'ufficio può rettificare la decisione originaria, nonché correggere gli errori eventualmente commessi con un primo atto. L'art. 43 del dpr n. 600/73 stabilisce che, fino alla scadenza del termine stabilito nei commi 1 e 2, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di un nuovo atto, sostitutivo del precedente, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'agenzia delle entrate<sup>(49)</sup>. Tale potere è controbilanciato

---

<sup>(48)</sup> A termine della sequenza e a seconda del tipo di procedimento, l'amministrazione può adottare uno dei provvedimenti autonomamente impugnabili, elencati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione (o di rettifica e liquidazione) del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e *bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e *ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del dpr n. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità dinanzi alle commissioni tributarie. Tra questi, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza, rientrano sia il diniego di autotutela che ogni altro atto lesivo anche se non espressamente menzionato dal citato art. 19.

<sup>(49)</sup> Si veda art. 43, commi 1 e 2, del dpr n. 600/73: "1. *Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.* 2. *Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione*

da un preciso obbligo degli uffici che, a pena di nullità, devono provvedere alla puntuale e dettagliata indicazione dei nuovi elementi, e degli atti o fatti a seguito dei quali hanno deciso di integrare o sostituire la pretesa impositiva.

Tale potere incontra un limite: non può essere esercitato, e perciò non può darsi luogo ad una ulteriore rettifica, sulla base degli originari presupposti a base del primo accertamento, poiché in tal caso l'atto risulterebbe adottato in carenza di potere, consumatosi attraverso l'adozione del primo provvedimento. Quindi, la rettifica dell'atto precedentemente emesso può avvenire solo a seguito di circostanze effettivamente nuove<sup>(50)</sup>. In tal senso vanno intesi gli obblighi e le preclusioni stabiliti nel citato art. 43, che pondera l'interesse pubblico al recupero delle imposte con il diritto del contribuente ad ottenere il provvedimento accertativo entro "termini ragionevoli".

La citata disposizione va interpretata, inoltre, in combinato con l'art. 41 *bis* sull'accertamento parziale: anche in questo caso è necessario rispettare i termini e le condizioni di cui all'art. 43, ma all'ufficio non può essere impedito di provvedere alla determinazione di maggiori redditi, beninteso nel manifestarsi di ulteriori elementi istruttori<sup>(51)</sup>.

---

*o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata".* Quanto ai termini di accertamento, il comma 3 prevede espressamente che "Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte". Articolo così sostituito dall'art. 1, comma 13, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, che ha introdotto un'importante modifica in materia di termini di accertamento fiscale, nel senso dell'abrogazione del raddoppio dei termini in presenza di violazioni per le quali è stata presentata la denuncia penale per uno dei reati tributari contenuti nel D.lgs. n. 74/2000 e dell'allungamento degli ordinari tempi di decadenza dell'accertamento per imposte sui redditi e Iva.

<sup>(50)</sup> Cass. civ. sez. V, sent., 15 gennaio 2016, n. 576; in senso conforme sez. 5, sent. n. 11421 del 3 giugno 2015, Rv. 635680; sez. 5, sent. n. 8029 del 3 aprile 2013, Rv. 625927, ove si è osservato che "L'ampia dizione utilizzata nella disposizione di legge, che richiede genericamente la sopravvenienza di "nuovi elementi", legittima il ricorso all'avviso di accertamento integrativo allorché l'ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario. Il contenuto preclusivo del dpr 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, deve essere limitato al divieto, rebus sic stantibus, di emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento della emissione dell'avviso originario".

<sup>(51)</sup> Cfr. art. 41 *bis* del dpr n. 600/73: "Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni

In certa misura, accertamento integrativo e accertamento parziale sono alternativi. Ove si decida di integrare una pretesa impositiva per un dato periodo legale, l'ufficio ha sempre l'onere di comunicare all'interessato gli elementi sopravvenuti, essendo preclusa un'azione di mera riqualificazione di quanto già contestato.

### 2.10. Contenuto dell'avviso di accertamento. Obbligo di motivazione.

L'accertamento è il provvedimento con cui l'ufficio conclude il procedimento, e, a norma dell'art. 42 del dpr n. 600/73, deve possedere i seguenti elementi: l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati; le aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta. Si precisa che l'accertamento, per legge, contiene l'intimazione ad adempiere all'obbligo di versamento delle somme entro il termine per la presentazione del ricorso<sup>(52)</sup>.

Data la sua portata ablatoria e lesiva, dunque, deve essere adeguatamente motivato attraverso l'illustrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche sulla cui base l'ufficio si è determinato ad adottarlo.

L'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi è previsto in via generale dall'art. 3 della l. n. 241/1990 e, con specifico riguardo ai provvedimenti tributari, esso è oggetto di espressa disciplina nell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La motivazione assolve ad un duplice fine: in forza del principio di trasparenza rende conoscibile il processo logico e argomentativo che ha

---

*effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con dpr 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44<sup>o</sup>.*

<sup>(52)</sup> Così è previsto dall'art. 29 del d.l. 78/2010.

condotto alla rettifica <sup>(53)</sup>; permette al contribuente di elaborare le proprie difese e di adire l'autorità amministrativa o il giudice tributario <sup>(54)</sup>.

Pertanto, nel provvedimento deve essere dato atto dei singoli redditi delle varie categorie, e dei fatti e delle circostanze che giustificano, eventualmente, il ricorso a metodi induttivi o sintetici; inoltre, l'ufficio deve spiegare le ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Infine, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo, a pena di nullità, deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che ne venga riprodotto il contenuto essenziale.

Sia la giurisprudenza che la dottrina hanno ritenuto ammissibile la c.d. “*motivazione per relationem*”, che si sostanzia nel rinvio ad altri atti della fase istruttoria, quali il processo verbale di constatazione, le perizie dell'agenzia del territorio, o gli altri atti istruttori già precedentemente studiati. In questo caso l'atto richiamato, ove non ancora conosciuto e notificato, deve essere allegato al provvedimento di accertamento, ovvero ne va riprodotto il contenuto.

Oltre ai contenuti prescritti dal citato art. 42, l'avviso di accertamento o di liquidazione, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212/2000, devono contenere l'indicazione dei seguenti elementi:

- l'ufficio da cui ottenere informazioni in merito all'atto notificato, e il responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso cui è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto;
- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere <sup>(55)</sup>.

Il provvedimento deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Come vedremo nel prossimo paragrafo, esso va portato a conoscenza dei contribuenti mediante notificazione.

<sup>(53)</sup> Si veda Cass. sez. V, sent. n. 22003/2014.

<sup>(54)</sup> La motivazione del provvedimento tributario è obbligatoria ai sensi dell'art. 3 della l. 241/1990, cui rinvia l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (nonché ai sensi dell'art. 42, comma 2, del dpr n. 600/1973): essa si pone a garanzia del diritto di difesa e, pertanto, deve indicare tutte le risultanze istruttorie e le circostanze di fatto e, al contempo, tutte le ragioni giuridiche a base della pretesa. Questi elementi costituiscono i confini rispetto al processo tributario: l'ufficio, infatti, non può integrare le ragioni nel corso del giudizio e il giudice deve decidere solo sugli elementi desumibili dall'atto impugnato, cfr. Cass. sent. n. 9810/2014.

<sup>(55)</sup> Sul punto cfr. anche art. 19 D.lgs. n. 546/92.

### 2.11. Notifica dell'avviso di accertamento e acquiescenza del contribuente.

La notifica, che indica l'operazione con cui si porta a conoscenza del destinatario un atto giuridico, nella specie il provvedimento di accertamento, deve avvenire secondo le modalità dell'art. 42, comma 1, del dpr n. 600/73. Tale disposizione prescrive che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio debbono essere portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di atti regolarmente sottoscritti. Il contribuente ha diritto di verificare la sussistenza della delega, ovvero la validità del conferimento di funzioni al soggetto incaricato di sottoscrivere l'atto.

Come si è avuto modo di anticipare, le norme applicabili alla notifica degli avvisi di accertamento sono contenute nell'art. 60 del citato dpr n. 600, che a sua volta rinvia agli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con alcune modifiche.

In particolare, occorre tenere conto delle seguenti regole:

- la notificazione è eseguita dai messi comunali, ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio: occorre far sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso, ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;

- se il consegnatario non è il diretto destinatario dell'atto, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta sigillata, su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;

- l'atto deve essere notificato presso il domicilio fiscale, se non avviene direttamente in mani proprie del contribuente;

- il contribuente, anche durante la fase di contraddittorio e prima della notifica dell'avviso di accertamento, ha la facoltà di eleggere domicilio presso *“una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano”*;

- se nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o l'azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c. (in busta chiusa e sigillata) si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione. È facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato, comunicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano. In questo caso, salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso

in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento <sup>(56)</sup>.

Anche per gli atti tributari la notifica conserva la sua natura bifasica.

Se portata a termine a mezzo del servizio postale, si considera effettuata nella data della spedizione. I termini iniziano a decorrere dall'avvenuta notificazione, ovvero dal giorno (che non è computato nel relativo termine) in cui l'atto è ricevuto.

A partire dal 1° luglio 2017 la notifica degli atti tributari alle imprese individuali, alle società ed ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata a mezzo di posta elettronica certificata (pec), all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC). La notifica si perfeziona: a) per il notificante, nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio; b) per il destinatario, alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette

---

<sup>(56)</sup> Nell'art. 60 del dpr n. 600/73 viene inoltre disposto che: "L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lett. d) ed alla lett. e-bis) del comma precedente. Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione prevista dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività Iva. Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lett. e). La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione". Invece, viene espressamente esclusa l'applicabilità delle disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile.

all'ufficio notificante. Nel caso in cui la casella di posta elettronica certificata del destinatario risulti saturata, il notificante effettua un secondo tentativo di consegna, dopo che sono decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica è incapiente oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notifica viene eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere SCpA, e con la pubblicazione (entro il secondo giorno successivo a quello di deposito) del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ente impositore notificante, inoltre, deve informare il destinatario dell'avvenuta notifica dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico. In questo caso, la notifica dell'atto viene ritenuta validamente effettuata da parte del notificante nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere SCpA <sup>(57)</sup>.

Una volta ricevuta la notifica, il contribuente può accettare il provvedimento o contestarlo proponendo ricorso, nelle forme di legge; su questa seconda ipotesi si ritornerà nel capitolo dedicato al processo tributario.

Quanto alla prima evenienza, ove, senza contestare l'avviso di accertamento, il contribuente rinunci ad impugnarlo o formuli istanza di accertamento con adesione, può beneficiare di una riduzione delle sanzioni <sup>(58)</sup>. In tal caso, si dice che il contribuente ha accettato il provvedimento, nel senso che vi ha prestato acquiescenza. Questa può essere espressa e implicita, rilevando come mero fatto giuridico e comportamento concludente, che si perfeziona o con il versamento degli importi risultanti dall'avviso di accertamento, tenendo conto delle riduzioni di sanzioni spettanti, oppure con una condotta incompatibile con l'intenzione di proporre ricorso, ad esempio non impugnando il provvedimento.

## 2.12. Procedimento di accertamento con adesione del contribuente.

Il procedimento di accertamento con adesione ha una funzione deflativa del contenzioso, e permette al contribuente di rideterminare gli importi

---

<sup>(57)</sup> Il comma 6 dell'art. 60 del dpr n. 600/73 è stato aggiunto dall'art. 7-*quater*, comma 6, del d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Il comma 7 del medesimo articolo ha specificato che le disposizioni di cui al comma 6 si applicano agli atti tributari che devono essere notificati ad imprese individuali, società e professionisti, a decorrere dal 1° luglio 2017.

<sup>(58)</sup> Così art. 15 del D.lgs. 19 giugno 1967, n. 218.

accertati. Tale figura è regolata dalla l. n. 218/1997, e può essere avviato sia ad istanza di parte sia dall'ufficio.

Possono configurarsi due diversi casi.

Nel primo caso, l'agenzia delle entrate avvia d'ufficio il procedimento che, previo invito a comparire rivolto alla parte, può terminare con l'emissione di un provvedimento detto avviso di accertamento. Il contribuente può prestare adesione ai contenuti dell'invito mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione che, in caso di pagamento rateale, deve indicare il numero delle rate prescelte, va unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili è ridotta alla metà (art. 5). Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto e, anche in tal caso, con la riduzione alla metà delle sanzioni: l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i trenta giorni dalla consegna del verbale stesso, mediante comunicazione al competente ufficio dell'agenzia delle entrate ed all'organo che ha redatto il verbale (art. 5 *bis*)<sup>(59)</sup>.

Nel secondo caso il procedimento può essere avviato su istanza dell'interessato: il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, infatti, può richiedere all'ufficio la formulazione della

---

<sup>(59)</sup> L'art. 4-*octies*, comma 1, lett. b), del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, ha aggiunto nel D.lgs. n. 218/97 l'art. 5-*ter*, il quale, al comma 1, stabilisce che "L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento". Dall'applicazione del contraddittorio obbligatorio sono esclusi gli avvisi di accertamento parziale ai sensi dell'art. 41 *bis* del dpr n. 600/73 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1 del citato art. 5-*ter*. Fuori dei casi di particolare urgenza (specificamente motivata), il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Il contraddittorio obbligatorio si applica agli avvisi di accertamento emessi a partire dal 1° luglio 2020.

proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione (art. 6). Nel caso sia già stato emesso l'atto impositivo, i termini per la sua impugnazione sono sospesi per i successivi novanta giorni.

In sostanza, durante il procedimento di controllo, l'ufficio e il contribuente possono addivenire alla definizione della controversia, e redigere un atto di adesione in forma scritta <sup>(60)</sup>.

Nella seconda ipotesi però, non ci si trova dinanzi ad un procedimento autonomo di accertamento, bensì solo apparentemente un sub-procedimento. In questa evenienza, è più corretto dire che il procedimento di accertamento si conclude, anziché con l'adozione di un provvedimento unilaterale, attraverso un accordo, sostanzialmente assimilabile alla fattispecie prevista dall'art. 11 della l. n. 241/1990, di cui si dirà subito oltre. In tal caso, le sanzioni sono irrogate nella misura di un terzo. Ora, l'adesione che integra il provvedimento, è a sua volta una fattispecie giuridica reale, che si perfeziona con il versamento delle somme definite nell'atto di adesione, o della prima rata, in caso di pagamento rateale, entro venti giorni dalla data dell'adesione <sup>(61)</sup>.

Quanto alla natura giuridica, come testé anticipato, si è in presenza di un modulo tipico di accordo ad oggetto tributario, che l'amministrazione stipula con l'interessato a conclusione del procedimento di accertamento. A prescindere dalla limitazione dell'art. 13 della l. n. 241, che esclude i procedimenti tributari dall'applicazione delle norme in tema di partecipazione, sembra in ogni caso possibile un rinvio "in analogia" ai principi ordinamentali a base della disciplina in tema di accordi, che consente all'amministrazione di concludere accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale, ovvero in sostituzione di questo. Se si condivide la premessa, vale perciò, anche in materia tributaria, il doppio limite previsto dal comma 1 dell'art. 11 citato, nel senso che gli accordi possono essere conclusi senza pregiudizio dei diritti dei terzi e, in ogni caso, nel perseguimento del pubblico interesse. Infatti, si deve ritenere che tale ampia preclusione valga anche per

---

<sup>(60)</sup> Ai sensi dell'art. 7 del D.lgs. n. 218/1997: "L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

<sup>(61)</sup> Il pagamento può essere suddiviso in otto rate trimestrali, ovvero in sedici rate trimestrali, se la somma complessiva supera il valore di euro 50.000,00 ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. 218/1997, come modificato dall'art. 2, co. 2 D.lgs. 159/2015.

l'amministrazione finanziaria, e, di conseguenza, sia applicabile anche alla fattispecie della c.d. "adesione".

### 2.13. Procedimento di accertamento dell'abuso del diritto.

A conclusione dello studio dei procedimenti impositivi, occorre soffermarsi sul procedimento di accertamento delle fattispecie elusive, il c.d. abuso del diritto. La figura ha formato oggetto di un recente intervento del legislatore, che ha aggiunto l'art. 10 *bis* allo Statuto dei diritti del contribuente, con la contestuale abrogazione dell'art. 37 *bis* del dpr n. 600/73 che originariamente lo disciplinava.

Dal punto di vista strutturale, può considerarsi un vero e proprio procedimento di accertamento che, rispetto al paradigma generale, ha un oggetto più limitato in quanto riguarda non tutta l'attività posta in essere dal contribuente, ma determinati atti e negozi giuridici e, segnatamente, fattispecie a carattere elusivo riconducibili allo stesso.

L'ordinamento non sanziona l'abuso attraverso la previsione di una causa di invalidità, ma intervenendo sul piano dei loro effetti, in modo da renderli inopponibili alla sola amministrazione finanziaria. Trattasi di un meccanismo analogo a quello che l'ordinamento utilizza per i negozi in frode alla legge, che a seguito dell'azione revocatoria, ove accolta, sono dichiarati inefficaci nei confronti di chi l'ha promossa. Nell'un caso e nell'altro, il bene tutelato è un diritto di credito, che sorge dalla sottrazione di risorse attraverso un atto in frode alla legge. Per espressa disposizione di legge, inoltre, "*le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie*", ma sono sanzionate attraverso sanzioni amministrative.

Per elusione, o abuso del diritto, s'intende un'operazione o una serie di operazioni prive di sostanza economica che, pur non violando direttamente una norma impositiva, sono dirette a conseguire vantaggi fiscali indebiti, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi del sistema tributario. Ricorrendo alle categorie proprie del mercato, il diritto positivo le definisce "*operazioni prive di sostanza economica*": configurano la fattispecie dell'abuso, quindi, i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Per il legislatore, sono tipici indici della mancanza di sostanza economica l'incoerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del comportamento complessivo delle parti, e la non rispondenza dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali

logiche commerciali. Viceversa, l'ordinamento non considera mai abusive le operazioni giustificate da "*valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*".

Nel procedimento in esame, l'amministrazione esercita una speciale potestà di controllo sul contribuente, al fine di reperire e formare la prova che questi ha compiuto operazioni elusive, secondo un meccanismo inverso a quello che era previsto dall'art. 37 *bis*. Quest'ultimo, infatti, addossava al contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche alla base del comportamento contestato. La nuova disciplina, correttamente trasposta dalla disciplina dei controlli (dpr n. 600/1973) a quella del procedimento tributario (l. n. 212/2000) prevede che l'ufficio "*ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio (...) il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali*" <sup>(62)</sup>. Da parte sua, il privato deve perciò dimostrare l'esistenza di ragioni extrafiscali che sorreggono e giustificano l'operazione contestata.

L'istruttoria procedimentale ha una funzione prettamente probatoria, in quanto attraverso di essa l'ufficio deve poter dimostrare che vi sia stato abuso del diritto. Naturalmente, ciò deve avvenire in contraddittorio che, a pena di nullità, va instaurato a seguito della notifica al contribuente della richiesta di chiarimenti, da fornire entro il termine di sessanta giorni.

Ora, tale procedimento non può essere avviato in ogni tempo.

La richiesta di chiarimenti, che segna l'avvio dell'*iter*, deve essere notificata dall'amministrazione entro il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo. Il procedimento, oltre che d'ufficio, può in alternativa nascere su istanza del contribuente. In base all'art. 10 *bis*, comma 5, dello Statuto, questi ha il diritto rivolgersi all'ufficio un'apposita istanza, al fine di conoscere *ex ante* se le operazioni che egli intende porre in essere costituiscono fattispecie di abuso del diritto. In tal caso, l'amministrazione è tenuta ad avviare il procedimento che, però, si converte e, cioè, ha la forma del procedimento d'interpello studiato nella prima parte (capitolo 6).

La legge richiede una motivazione "rinforzata" a sostegno del provvedimento che, a pena di nullità, deve fondarsi su una puntuale giustificazione in riferimento alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, con specifica controdeduzione in ordine ai chiarimenti forniti dal contribuente.

<sup>(62)</sup> Art. 10 *bis* del dpr n. 600/73, comma 9.

### 2.14. Procedimento di adempimento collaborativo o *cooperative compliance*.

Al termine di questa parte, dedicata allo studio dei procedimenti tributari, occorre soffermarsi su un istituto di recente introduzione, la cui funzione è promuovere l'adozione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzate tra amministrazione finanziaria e contribuenti, per favorire la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Trattasi del c.d. procedimento di adempimento collaborativo o "*cooperative compliance*" disciplinato dal D.lgs. n. 128/2015, negli articoli che vanno dal 3 al 7, applicabile ai contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale pericolo di operare in violazione di norme di natura tributaria e, più in generale, in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario <sup>(63)</sup>.

Ai fini del ricorso a tale procedura, è necessario che il suddetto sistema di rilevazione sia idoneo ad assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

L'aspetto più innovativo della fattispecie è costituito dal rapporto parassinallagmatico tra amministrazione e contribuente, fondato sull'assunzione di reciproci e corrispettivi obblighi. La disciplina normativa definisce gli "impegni", ma più esattamente sarebbe dire gli obblighi, cui si vincola in forza dell'accordo l'ufficio, e che sono i seguenti:

- a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime;

---

<sup>(63)</sup> Ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. b, del D.lgs. n. 128/2015, in fase di prima applicazione, il regime dell'adempimento collaborativo è stato riservato ai contribuenti di maggiori dimensioni, che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro e, comunque, ai contribuenti che abbiano presentato istanza di adesione al progetto pilota sul regime di adempimento collaborativo di cui all'invito pubblico del 25 giugno 2013, pubblicato sul sito ufficiale dell'agenzia delle entrate, dotati di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale e che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;

c) promozione di relazioni con i contribuenti, improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;

d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;

e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;

f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Dall'altro lato, il legislatore impone in capo al contribuente i seguenti obblighi:

a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'art. 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dall'agenzia;

b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'agenzia dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;

c) risposta alle richieste dell'agenzia delle entrate nel più breve tempo possibile;

d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Dal punto di vista della natura giuridica, trattasi di un procedimento organizzativo diretto, attraverso un accordo programmatico e di cooperazione, a coordinare attività di interesse comune, che permette all'impresa di ricevere celeri risposte alle proprie istanze, superando barriere burocratiche e rigidità amministrative spesso non in linea con il mercato, e, dall'altra parte, consente all'agenzia di ottenere riscontro altrettanto immediato alle attività di controllo, senza necessità di ricorrere ai classici procedimenti accertativi, spesso inefficaci e controproducenti dal punto di vista del gettito.

In via preventiva rispetto alla stessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, il contribuente può accettare, d'intesa con l'agenzia, una comune valutazione delle situazioni di fatto suscettibili di generare rischi fiscali.

Anche nell'ambito di tale vicenda, su istanza della parte si può innestare il procedimento di interpello abbreviato, sul quale ci si è già soffermati.

L'istituto è incentivato dalla previsione secondo cui, una volta avviato il procedimento di adempimento collaborativo e, in ogni caso, *ex ante* rispetto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche ove l'ufficio non condivida l'interpretazione proposta dall'impresa, le eventuali sanzioni amministrative sono ridotte della metà, e non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale, con una sospensione *ipso iure* della loro riscossione fino alla definitività dell'accertamento. L'adesione al regime di adempimento, inoltre, comporta l'esenzione dalla necessità di prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

Tuttavia, se il contribuente perde i requisiti di ammissione al regime oppure non adempie anche ad uno solo degli impegni assunti, con proprio provvedimento motivato l'agenzia può (ma non è tenuta a) dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime. Non trattandosi di un regime fiscale agevolativo in senso stretto, ma di un più complesso accordo di programma, è dubbio che sussista la giurisdizione tributaria. Anche in considerazione della sua natura ampiamente discrezionale, il ricorso avverso un eventuale provvedimento di esclusione, perciò, sembra attratto piuttosto dalla giurisdizione del giudice amministrativo.



## PARTE QUINTA

### *PROCEDIMENTI DI AUTOTUTELA ESECUTIVA ESTINZIONE DELL'OBBLIGAZIONE PUBBLICA*

#### CAPITOLO 1

#### PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI RISCOSSIONE VOLONTARIA

SOMMARIO: 1.1. Modi di estinzione dell'obbligazione tributaria. Riscossione volontaria attraverso la trattenuta alla fonte. – 1.2. Riscossione volontaria attraverso i versamenti diretti.

#### **1.1. Modi di estinzione dell'obbligazione tributaria. Riscossione volontaria attraverso la trattenuta alla fonte.**

Si è studiato che il regime fiscale è imperniato sul principio della c.d. auto-tassazione, dal momento che l'ordinamento giuridico affida ai contribuenti il compito di determinare e comunicare, attraverso la dichiarazione dei redditi, quanto debbono allo Stato.

Ora, al modello dell'autocertificazione deve corrispondere, per le stesse esigenze semplificatrici tipiche della c.d. fiscalità di massa, un sistema di riscossione che permetta di effettuare i versamenti dovuti attraverso procedure prestabilite. Per questo, la dichiarazione rappresenta anche il titolo giuridico per la riscossione delle imposte.

Come si è avuto modo di anticipare, sotto il profilo della sua natura giuridica, l'attività tributaria di riscossione, ad un tempo, è riconducibile sia a categorie del diritto privato, sia ad istituti di diritto amministrativo.

Anzitutto, quello obbligatorio, come ogni altro rapporto giuridico, è costituito da un fatto e, perciò, è necessario un altro fatto per estinguerlo <sup>(1)</sup>. I fatti che danno vita al rapporto, sono detti costitutivi o fatti-fonti, e di essi si è ampiamente parlato a proposito del presupposto impositivo. Viceversa, quelli che determinano la cessazione del rapporto, sono fatti estintivi o modi di estinzione e, a loro volta, possono essere satisfattori oppure non satisfattori. Sono satisfattori quando insieme all'estinzione dell'obbligazione e, dunque, del rapporto di credito, i fatti estintivi realizzano, direttamente o indirettamente, anche l'interesse del creditore, con la conseguenza che la cessazione del rapporto è conseguenza della soddisfazione del diritto di credito. Invece, sono fatti non satisfattori quelli che danno luogo alla fine del rapporto in mancanza di realizzazione del credito <sup>(2)</sup>.

In generale, l'attività di riscossione può assumere carattere spontaneo, allorché il contribuente procede autonomamente al versamento, e, in tal caso, quest'ultimo si atteggia come l'adempimento di una qualsiasi obbligazione privata di pagamento. Oppure, in mancanza di volontaria esecuzione del privato, vengono avviate procedure forzose e, in questa ipotesi, essa riveste carattere autoritativo e coattivo. In tal caso, si dà luogo ad una vicenda strettamente amministrativa, attraverso l'avvio di un subprocedimento connotato da un carattere strettamente esecutivo.

Nel primo caso si parla di “*riscossione volontaria*” e nel secondo di “*riscossione coattiva*” <sup>(3)</sup>.

Per quanto riguarda la riscossione volontaria, della quale ci si occuperà in questo capitolo, essa può aver luogo attraverso due principali modalità o fattispecie: la ritenuta diretta e il versamento diretto. Nel caso della riscossione coattiva, invece, essa si svolge attraverso il procedimento di autotutela esecutiva dell'amministrazione, fondata sul provvedimento di ruolo e connessa procedura, che presuppone l'iscrizione nell'elenco di debitori contro i quali dovranno essere iniziate procedure dotate di maggiore invasività. Di questa si parlerà in seguito.

Le ritenute dirette sono disciplinate dall'art. 2 del D.lgs. n. 602/73, a norma di cui “*le imposte sono pagate per ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge e secondo le norme sulla contabilità generale dello Stato*” <sup>(4)</sup>.

In questo caso l'amministrazione, non diversamente da quanto avviene nel caso della sostituzione d'imposta, opera una trattenuta alla fonte – per

<sup>(1)</sup> D. BARBERO, *Il sistema del diritto privato*, cit., p. 728 e ss.

<sup>(2)</sup> ID., p. 729 e ss.

<sup>(3)</sup> Della riscossione coattiva ci si occuperà nel successivo capitolo.

<sup>(4)</sup> La norma va letta anche in relazione all'art. 29 del dpr n. 600/73.

poi provvedere a riversare quanto dovuto a titolo di imposta – sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, sul lavoro autonomo, su alcuni tipi di provvigioni, e su tutta una serie di altri compensi tassativamente stabiliti dalla legge.

Gli enti tenuti ad applicare la ritenuta sono spesso diversi dallo Stato e, dunque, non si può parlare di una vera e propria compensazione di “partite interne”, né di mera liquidazione con effetto esterno <sup>(5)</sup>. Con una recente decisione, la Corte di cassazione ha precisato che queste ritenute non rientrano nella disciplina delle “ritenute dirette” di cui all’art. 37 dello stesso dpr n. 602/73, perché tale ultima nozione implica una sorta di compensazione che lo Stato opera fra credito fiscale e controcredito del contribuente, che riguarda esclusivamente le amministrazioni statali <sup>(6)</sup>.

Pertanto, la ritenuta diretta resta una figura giuridica dai contorni sfumati, in quanto priva di un carattere unitario. In disparte la questione della sua struttura giuridica, la ritenuta costituisce, in ogni caso, una modalità di estinzione anticipata parziale del debito. Va osservato che, sotto il profilo funzionale, rappresenta una mera “modalità, tipicamente pubblicistica, di riscossione delle imposte” <sup>(7)</sup>. Questo non significa che il contribuente non sia effettivamente inciso dal tributo, ma solo che essa va ad operare sul piano interno dei rapporti tra debitore e creditore, prevenendo, nella rispettiva misura, la nascita di un debito d’imposta, dal momento che quest’ultimo viene ad essere soddisfatto *ex ante*.

Ne consegue che non vi è un mutamento della sostanza tributaria del rapporto obbligatorio, né della relativa obbligazione, ma soltanto una sostituzione inter-soggettiva tra le rispettive parti, che operano all’interno di un rapporto organico *sui generis*, meglio sarebbe dire inter-soggettivo, nel senso della riconducibilità delle somme alla disponibilità economica dello Stato.

## 1.2. Riscossione volontaria attraverso i versamenti diretti.

Come si è detto, tra “*i modi e gli strumenti*” di esazione dei tributi vi è il versamento diretto, disciplinato dall’art. 3 del D.lgs. 602/73, che rappresenta la regola nei rapporti fiscali <sup>(8)</sup>.

---

<sup>(5)</sup> In questo senso P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., p. 519; la giurisprudenza appare incerta sul punto: a volte la considera vera e propria compensazione (Cass. 6903/2014), e altre volte nega tale natura alla ritenuta diretta (Cass. 2701/2014).

<sup>(6)</sup> Cfr. Cass. sent. n. 2701/2014, v. anche Cass. ord. n. 12869/2013, sent. n. 24058/2011.

<sup>(7)</sup> G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 440.

<sup>(8)</sup> G. GAFFURI, *Diritto tributario*, cit., p. 287 e ss.

Questa è la seconda fattispecie o modalità in cui può aver luogo la riscossione volontaria, e che, al pari della ritenuta diretta, può essere considerata un fatto estintivo soddisfacente del rapporto di obbligazione.

È lo stesso contribuente che, sulla base della dichiarazione dei redditi da egli in precedenza formata e trasmessa, e, quindi, dopo aver calcolato gli importi dovuti, provvede al versamento delle imposte, attraverso un adempimento volontario e spontaneo all'obbligazione tributaria.

Il pagamento, di regola, viene effettuato attraverso canali telematici attivabili dal contribuente presso un istituto di credito, su richiesta dello stesso e a seguito della presentazione di un atto di delega irrevocabile di pagamento (ad esempio il modello c.d. F24). Il contribuente, in altre parole, aziona la delega avvalendosi della banca o di un intermediario abilitato, di talché il versamento viene detratto dal suo conto e accreditato direttamente nelle casse dello Stato, secondo i codici tributo utilizzati e le modalità indicate in ciascuna delega.

Un'ipotesi particolare riguarda il versamento concluso mediante compensazione.

L'evenienza si verifica allorché, nel rapporto tra contribuente ed ente pubblico creditore, vi sia un'imposta "a credito", di guisa che la somma da versare viene stornata e, cioè, compensata con il debito che lo Stato ha nei confronti del primo. Sono previste specifiche procedure attuative e di verifica, che, però, non permettono di risolvere tutte le problematiche connesse all'indebita compensazione.

Sul piano giuridico, si parla di compensazione quando due soggetti sono reciprocamente debitori, l'uno nei confronti dell'altro, di prestazioni che, nei rispettivi patrimoni, possono considerarsi fungibili <sup>(9)</sup>. In osservanza di una regola di stretta logica, l'ordinamento giuridico ha ordinato questa situazione prevedendo, appunto, che il soddisfacimento dei crediti corrispondenti, e l'estinzione delle rispettive posizioni debitorie, non debba avvenire attraverso due adempimenti o fatti estintivi separati, ma, più semplicemente e agevolmente, in via di reciproca compensazione e annullamento, fino alla concorrenza delle quantità corrispondenti.

---

<sup>(9)</sup> In particolare, secondo l'art. 1243 c.c. "La compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono egualmente liquidi ed esigibili. Se il debito opposto in compensazione non è liquido ma è di facile e pronta liquidazione, il giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente, e può anche sospendere la condanna per il credito liquido fino all'accertamento del credito opposto in compensazione".

Anche il sistema amministrativo tributario, oggi, contempla la fattispecie della compensazione, superandosi in parte l'anacronistica visione discriminatoria dei rapporti tra Stato e cittadino, in passato giustificata dalla pretesa di riservare al soggetto "pubblico" un trattamento speciale anche nei rapporti a contenuto obbligatorio, che per definizione sono paritetici e, come tali, insensibili alla natura giuridica del debitore.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, perciò, prevede espressamente che *"l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"* <sup>(10)</sup>. Questa modalità di estinzione, tuttavia, può essere attivata dal contribuente soltanto attraverso tipiche modalità e a mezzo di procedimenti stabiliti dalla legge <sup>(11)</sup>, che si passa brevemente ad illustrare.

In base all'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997, i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con "eventuale compensazione" dei crediti, dello stesso periodo (nei confronti dei medesimi soggetti) risultanti dalle dichiarazioni presentate. La compensazione, in base alla norma, deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

Una speciale disciplina riguarda il credito Iva, prevedendosi che la compensazione del credito annuale, o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata solo a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o dell'istanza da cui il credito è emerso. A proposito di questa fattispecie, la dottrina ha osservato che *"si caratterizza per la sua perfetta fungibilità con il versamento di imposte vero e proprio, tantoché viene perfezionata con il medesimo strumento di delega, quale è il modello F24, ed è permessa solo per i crediti scaturenti dalle dichiarazioni del contribuente presentate per i tributi ammessi a tale modalità di estinzione"* <sup>(12)</sup>.

Disciplina a sé riguarda il calcolo, ai fini della compensazione, delle singole imposte: a) per l'iva è ammessa la possibilità di compensare, dunque di detrarre "imposta da imposta" <sup>(13)</sup>; b) per le persone fisiche (Irpef) <sup>(14)</sup> e per le persone giuridiche (Ires) sono contemplati meccanismi di scomputo degli

<sup>(10)</sup> Cfr. Statuto dei diritti del contribuente, art. 8, comma 1.

<sup>(11)</sup> F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, cit., p. 161.

<sup>(12)</sup> G. GIRELLI, *La disciplina della compensazione tributaria va razionalizzata e completata in maniera organica*, in *Corr. Trib.*, 7/2015, p. 517.

<sup>(13)</sup> Cfr. artt. 17, 30 e 73 del dpr n. 633/72; la detrazione resta limitata ai limiti temporali dell'art. 19 del dpr n. 633/72.

<sup>(14)</sup> Così art. 22 del Tuir.

acconti versati <sup>(15)</sup>; c) è inoltre possibile la compensazione per i debiti iscritti a ruolo <sup>(16)</sup> o con crediti di natura privatistica, derivanti da cessione di beni o da prestazioni di servizi disciplinata dall'art. 28-*quater* del dpr 29 settembre 1973, n. 602 <sup>(17)</sup>.

Ora, per prevenire fenomeni di abuso della compensazione, l'art. 10 *quater* del D.lgs. n. 74/2000 contempla il reato di indebita compensazione “*ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*”. La disposizione sanziona, con pene differenti, l'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti <sup>(18)</sup>.

In definitiva, v'è da dire che la disciplina dei versamenti diretti (specialmente ove è permesso il versamento telematico) e delle procedure di compensazione ha notevolmente snellito l'attività amministrativa della riscossione non coattiva.

Ciò, per esempio, ha indotto l'amministrazione ad un approccio più elastico nei confronti del contribuente che, pur errando parzialmente, versa all'erario quanto dovuto.

<sup>(15)</sup> Così art. 80 del Tuir.

<sup>(16)</sup> È stato previsto il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali, a seguito di compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, ai sensi dell'art. 31 comma 1, secondo periodo, del d.l. 78/2010 (sempre tenendo a mente le preclusioni del primo periodo). Viene quindi prevista una particolare forma di compensazione “interna” tra crediti compensabili (non chiesti a rimborso) relativi a imposte erariali e debiti iscritti a ruolo relativi a dette imposte. Le specifiche modalità con le quali effettuare tale compensazione “interna” sono state stabilite dal D.M. 10 febbraio 2011.

<sup>(17)</sup> Art. 31 comma 1 *bis*, d.l. n. 78/2010.

<sup>(18)</sup> Sostanziali sono state le modifiche introdotte dal decreto di riforma del sistema sanzionatorio penal-tributario, in particolare dall'art. 9, comma 1, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158. In argomento A. IORIO, S. MECCA, *I nuovi reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in *Corriere Tributario*, 43/2015, p. 4263, secondo cui “*il Decreto delegato di riforma del sistema sanzionatorio differenzia invece la condotta penalmente rilevante: per i crediti non spettanti resta tutto inalterato e quindi la pena rimane la reclusione da sei mesi a due anni; per i crediti inesistenti, invece, la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni. Tale differenziazione è giustificata dal fatto che, come si legge nella relazione illustrativa al nuovo Decreto, l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, rispetto a quelli non spettanti, rappresenta una fattispecie estremamente offensiva. L'inesistenza presuppone, infatti, che il soggetto abbia agito con un intento fraudolento sicuramente maggiore, creando artatamente e ad hoc crediti mai esistiti al solo fine di non versare le imposte dovute. Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della nuova formulazione della norma, il contribuente che utilizza in compensazione crediti inesistenti incorrerà nella possibilità di vedersi applicata una sanzione molto più grave rispetto al passato, ove fosse contestato l'utilizzo di un credito inesistente in luogo di uno non spettante*”.

In simili casi, in virtù del “*principio di conservazione*”, al contribuente sono riconosciuti senza sanzioni i pagamenti effettuati presso l’ufficio incompetente (ad esempio indicando il “codice ufficio” sbagliato sul modello di pagamento, ove richiesto) o, in caso di errori formali della delega, che non hanno consentito di imputare i singoli versamenti ai tributi dovuti.



## CAPITOLO 2

### AUTOTUTELA ESECUTIVA TRIBUTARIA. ENTI E PROCEDIMENTI PUBBLICI DI RISCOSSIONE

SOMMARIO: 2.1. Procedimento di autotutela esecutiva tributaria: soggetti pubblici riscossori. – 2.2. Natura del “ruolo”: provvedimento ablatorio collettivo. – 2.3. (*Segue*). Funzione della cartella di pagamento. – 2.4. Presupposti del procedimento di esecuzione tributaria: a) dichiarazione dei redditi. – 2.5. (*Segue*). b) Natura giuridica del provvedimento di accertamento. – 2.6. Procedimenti di riscossione: a) definitiva; b) provvisoria; c) straordinaria. – 2.7. Pagamento e procedimento di rateazione. – 2.8. Compensazione pubblica dei debiti iscritti a ruolo. – 2.9. Procedimento amministrativo di esecuzione forzata. – 2.10. Procedure amministrative speciali a tutela del credito fiscale: a) iscrizione ipotecaria; b) fermo amministrativo; c) pignoramento diretto.

#### **2.1. Procedimento di autotutela esecutiva tributaria: soggetti pubblici riscossori.**

Nell'introdurre lo studio dell'autotutela (parte quarta), si è precisato che essa costituisce una generale potestà pubblica, funzionale alla soddisfazione di esigenze distinte dello Stato (e degli altri enti pubblici) quella di riesaminare direttamente una precedente decisione (decisoria) e quella di darvi direttamente esecuzione (esecutiva).

In sostanza, nell'un caso come nell'altro, l'amministrazione si fa giustizia da sé, senza bisogno di ricorrere al giudice.

In questa sede, occorre occuparsi dell'autotutela esecutiva fiscale, nelle forme proprie del procedimento di riscossione, che ha natura di *privilegia fisci* <sup>(1)</sup> e si presenta con un peculiarissimo paradigma, strumentale alla cura del fondamentale interesse pubblico da essa perseguito: il prelievo delle imposte dal cittadino.

Come si è detto, l'attività tributaria di riscossione è spontanea se il cittadino procede autonomamente al versamento, oppure, può essere coattiva,

---

<sup>(1)</sup> Così M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 838 e ss.

quando manca la prestazione autonoma ad opera del privato, e si rende perciò necessario avviare delle procedure esecutorie.

Trattasi, come anticipato, di una vicenda strettamente amministrativa, e, più precisamente, di un sub-procedimento esecutorio del procedimento di accertamento e controllo (in una qualsiasi delle sue forme) svolto a monte <sup>(2)</sup>.

In passato vi era la c.d. “esecuzione esattoriale” o “esecuzione mediante ruolo”, anche per distinguerla dall’esecuzione speciale tributaria fondata sull’ingiunzione, che era disciplinata dal r.d. 14 aprile 1910, n. 639.

L’attuale modello nasce sulla disciplina delle procedure speciali delle legislazioni ottocentesche, affidate alla responsabilità degli esattori, trasfuse dopo l’unificazione nella c.d. Legge Sella, n. 192/1871 <sup>(3)</sup>.

Nella vigente legislazione, perciò, la riscossione rappresenta un procedimento amministrativo tipizzato, che si inserisce nel più complessivo procedimento di accertamento o controllo dei tributi, tanto da configurarsi, rispetto ad esso, quale sua fase esecutiva, o sub-procedimento o procedimento incidentale e connesso <sup>(4)</sup>.

La riscossione costituisce una ipotesi tipica di autotutela esecutiva, idonea a produrre effetti ablatori, sia di privazione sia di appropriazione <sup>(5)</sup>.

Sul piano generale, la disciplina dell’attività con carattere di “*esecutorietà*” è dettata dalla l. n. 241/1990, il cui art. 21 *ter*, comma 2, come visto espressamente dispone che “*ai fini dell’esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l’esecuzione coattiva*”

<sup>(2)</sup> Cfr. C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo dell’agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 3768; S. CANNIZZARO, “*Concentrazione*” della riscossione nell’accertamento: le ricadute sul sistema, in (a cura di M. BASILAVECCHIA-S. CANNIZZARO-A. CARINCI) *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 69 e ss.

<sup>(3)</sup> In argomento si rinvia per tutti alla ricostruzione di V. UCKMAR, *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in L. TOSI, a cura di, *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996, 30.

<sup>(4)</sup> Sul punto G. FRANSONI, *L’esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall’obbligato principale*, in C. GLENDI-V. UCKMAR, a cura di, *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, Padova, 2011, 99 e ss.

<sup>(5)</sup> Parte della dottrina riconosce a questa procedura natura giurisdizionale, mentre secondo altri sono giurisdizionali solo particolari atti della stessa; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 454, secondo cui la fase satisfattiva dell’esecuzione esattoriale ha carattere giurisdizionale e la fase espropriativa, natura amministrativa. In tema anche G. COSTANTINO, *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1984, e più recentemente F. ODOARDI, *Il processo esecutivo tributario*, cit., 109 e ss., osserva che questa procedura avrebbe natura giurisdizionale, sul presupposto che l’effetto satisfattivo che si ottiene nell’esecuzione, senza la volontà del debitore o di un terzo pignorato, passa sempre per un provvedimento giurisdizionale.

*dei crediti dello Stato*"<sup>(6)</sup>. Tali disposizioni, in materia di crediti tributari, sono rinvenibili nel Titolo II del dpr n. 602/73, relativo alla "riscossione delle imposte sul reddito" che disciplina l'autotutela esecutiva tributaria.

La tutela del credito tributario mediante riscossione coattiva, in genere, è stata sempre affidata ad un soggetto diverso dall'ente titolare del diritto. Nel tempo, tale attività è stata attraversata da numerose riforme le quali, con una graduale evoluzione, hanno condotto all'accentramento della fase coattiva e dei correlativi poteri in capo ad un solo soggetto, in passato *Equitalia servizi per la Riscossione S.p.a.*, società poi soppressa nel 2016<sup>(7)</sup>. Attualmente, le relative funzioni sono affidate ad un soggetto avente natura di ente pubblico economico, denominato "agenzia delle entrate riscossione", sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del ministro dell'economia e delle finanze. In base all'art. 1, comma 3, del d.l. n. 193/2016, dal 1° luglio 2017 l'agenzia è subentrata a titolo universale nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del gruppo Equitalia, ed ha assunto la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del dpr n. 602/73.

L'agenzia ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione: per disciplinare le funzioni e le competenze degli organi, adotta un proprio statuto sottoposto all'approvazione del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del ministro dell'economia e delle finanze. Lo statuto disciplina i casi e le procedure, anche telematiche, di consultazione pubblica

<sup>(6)</sup> In tema la bibliografia è vastissima e sarebbe pressoché impossibile citarla tutta, pertanto ci si limita ad un richiamo essenziale a taluni fondamentali contributi: G. VIGNALI, *La riscossione delle imposte dirette in Italia*, Milano, 1911, p. 15 e ss.; G.A. MICHELI, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1958, I, p. 202 e ss.; L. MONTESANO, *Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, p. 915; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1967, p. 464; B. COCIVERA, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979; G. BONGIORNO, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984; D. LA MEDICA, *Espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma 1989, 1; C. GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, 2240; V. UCKMAR, *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, cit., p. 28; per un'accurata ricostruzione normativa F. ODOARDI, *Il processo esecutivo tributario*, cit., p. 21 e ss.

<sup>(7)</sup> Si veda d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, all'art. 1 (Soppressione di Equitalia), comma 1, prevede che: "A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale".

sugli atti di rilevanza generale e, altresì, le forme della partecipazione dei soggetti interessati.

Sotto il profilo della natura giuridica, i rapporti tra amministrazione e riscossore si atteggiavano in modo del tutto diverso: nel caso di Equitalia si trattava di un affidamento in concessione ad una società esterna di pubbliche funzioni. Viceversa, a seguito della riforma testé ricordata, il legislatore ha trasferito le funzioni di riscossione direttamente ad un ente pubblico, ente strumentale direttamente controllato dallo Stato <sup>(8)</sup>.

## 2.2. Natura del “ruolo”: provvedimento ablatorio collettivo.

Fuori dei casi in cui la riscossione avviene attraverso ritenuta alla fonte, versamenti diretti o spontanei, è quindi il “ruolo” lo strumento principale per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e degli altri enti pubblici, anche previdenziali (esclusi gli enti economici). Può avvenire a mezzo “iscrizione a ruolo” anche la riscossione coattiva delle entrate di regioni, province, comuni e di altri enti locali <sup>(9)</sup>.

---

<sup>(8)</sup> In passato, la riscossione era affidata a soggetti di diritto privato o generalmente agli istituti di credito. Con la l. n. 337/1998 se ne riordinarono i principi, e l'attività di recupero coattivo fu riorganizzata. Il legislatore del '98 stabilì che la riscossione mediante ruolo si poteva applicare sia per i tributi gestiti dall'ufficio delle imposte che per i contributi previdenziali; che i contribuenti potevano effettuare i versamenti mediante delega irrevocabile di versamento “F24” (e per taluni tributi il modello F23); venne cancellato il principio del “non riscosso per riscosso”; venne previsto un compenso per l'esattore, l'aggio di riscossione, da riconoscersi nella fase di esecuzione del credito e cumulabile nella stessa intimazione di pagamento; furono snellite le procedure esecutive attraverso la semplificazione in un unico atto, la cartella di pagamento, dell'avviso di pagamento e della messa in mora del debitore (in passato esistevano infatti due distinti avvisi infatti, quello di mora e quello di intimazione di pagamento che precedeva il primo); fu prevista la revisione delle procedure di inesigibilità tra ente impositore e riscossore, che riguarda i rapporti interni tra i due enti; furono riviste le procedure di revisione in sgravio e di rimborso dell'ente impositore nei confronti del contribuente che in seguito hanno ricevuto un ulteriore riordino con i D.lgs. nn. 37/99, 46/99 e 112/99 (per i rapporti tra ente riscossore ed ente impositore) intervenuti sul dpr n. 602/73, fino all'ultimo intervento con il ddl n. 159/2015.

Come si è osservato, successivamente, con il d.l. n. 203/2005, è stata istituita la società Equitalia S.p.a. (poi denominata Equitalia servizi per la riscossione S.p.a., a sua volta soppressa a partire dal 1° luglio 2017 e sostituita dall'ente pubblico denominato agenzia delle entrate riscossione) controllata per il 51% dall'agenzia delle entrate e per il 49% dall'Inps, con un primo inserimento di amministrazioni pubbliche nella gestione diretta dei servizi di riscossione.

<sup>(9)</sup> Iscrivere a ruolo, significa inserire nell'elenco formato dall'amministrazione per il concessionario della riscossione, il nominativo del debitore e la somma dovuta. In dottrina

Il ruolo ha natura giuridica di provvedimento amministrativo ablatorio, a carattere collettivo o plurimo, di competenza dell'ente pubblico impositore (mai dell'ente riscossore), tipico nella forma e nei contenuti <sup>(10)</sup>, la cui funzione è di rendere immediatamente esigibile il credito e, in mancanza di adempimento, di autorizzare l'esecuzione forzata secondo la procedura speciale prevista dalla legge <sup>(11)</sup>.

In proposito, la previsione generale contenuta nell'art. 21 *ter*. "Esecutorietà", della l. n. 241/1990, stabilisce che "Nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti. Il provvedimento costitutivo di obblighi indica il termine e le modalità dell'esecuzione da parte del soggetto obbligato. Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni, previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previste dalla legge".

Al pari del provvedimento espropriativo, quello in esame costituisce il provvedimento esecutivo per definizione, al quale si applica la previsione del comma 2 dell'art. 21 *ter* sopracitato, secondo cui "Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato".

L'ordinamento contiene una precisa definizione legislativa del "ruolo", dettata dall'art. 10, lett. b) del dpr n. 602 del 1973, a norma del quale esso è l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute, formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario, dove sono iscritte "le imposte, le sanzioni e gli interessi". A norma del successivo art. 12, l'ufficio "forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce"; nel ruolo "devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione" <sup>(12)</sup>.

---

M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, in (a cura di A. COMELLI-C. GLENDI) *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010, 49.

<sup>(10)</sup> Nello stesso senso si veda Cass., SS. UU., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704.

<sup>(11)</sup> Ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

<sup>(12)</sup> Così Cass., SS. UU., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704, cit.

Il provvedimento di ruolo è sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato<sup>(13)</sup>, e “*con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo*”, cioè costituisce titolo esecutivo. Esso è consegnato “*al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce*” e, nella progressione dell'iter amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile<sup>(14)</sup>. Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del ruolo, redige in conformità al modello approvato “*la cartella di pagamento*” che, “*contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata*” e ne cura la notificazione nelle forme già studiate<sup>(15)</sup>.

La notificazione del ruolo, pertanto, coincide con la notificazione della cartella di pagamento, e segnano il decorso del termine di sessanta giorni - fissati ad espressa pena di inammissibilità -, per la eventuale loro impugnazione. Entro questo lasso, perciò, il debitore, a seconda del suo interesse, può impugnare entrambi gli atti (“ruolo” e “cartella di pagamento”), oppure quello dei due che egli ritenga viziato.

L'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992 include espressamente, tra gli atti impugnabili anche “*il ruolo e la cartella di pagamento*”, la cui impugnazione è indispensabile ad evitare che diventi definitivo<sup>(16)</sup>.

<sup>(13)</sup> Così art. 24, comma 1, del dpr n. 602 del 1973.

<sup>(14)</sup> Si veda Cass., SS. UU., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704.

<sup>(15)</sup> Si vedano art. 25, comma 2, e art. 26 del dpr n. 602 del 1973.

<sup>(16)</sup> La seconda parte dell'art. 21, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992, dispone espressamente che “*la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*”. La Corte di cassazione, anche recentemente, ha riconosciuto l'interesse del richiedente ad impugnare il documento “estratto di ruolo”, ovvero ad impugnare il “contenuto” del documento stesso, ossia gli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati: “*i suddetti atti (iscrizione del richiedente in uno specifico “ruolo” di un determinato ente impositore per un preciso “credito” di quest'ultimo; relativa cartella di pagamento fondata su detta iscrizione; notificazione della medesima – e del ruolo – ai richiedente nella data indicata nell'estratto di ruolo ricevuto) risultano univocamente impugnabili per espressa previsione del combinato disposto dei già richiamato D.lgs. n. 546 citato, art. 19, lett. d), e art. 21, comma 1. E ovviamente nessun problema in ordine alla impugnabilità dei medesimi si pone quando essi sono stati (validamente) notificati, sussistendo il diritto e l'onere dell'impugnazione con decorrenza dal momento della relativa notificazione (momento che per il ruolo e la cartella, come rilevato, è il medesimo ai sensi del D.lgs. 546 citato, art. 21), mentre profili di problematicità potrebbero ravvisarsi nell'ipotesi – ricorrente nella specie – di impugnazione di cartella della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo e non attraverso (valida) notifica” e, inoltre, si è anche aggiunto che “*premesso infatti in linea generale che i termini di impugnazione di un atto non possono che decorrere dalla (valida) notificazione dell'atto medesimo e che pertanto il destinatario dell'atto ha l'interesse (e il diritto) di provocare la verifica della validità*”*

La giurisprudenza ha chiarito che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti: pertanto la nullità della cartella di pagamento non provoca necessariamente quella del ruolo, mentre è vero il contrario, cioè che la nullità del ruolo è causa della nullità anche della cartella, che trova la sua base giuridica nel ruolo e, pertanto, è “dipendente” dallo stesso <sup>(17)</sup>.

Secondo un’interpretazione da ritenersi corretta, sussiste poi una sostanziale differenza tra “ruolo” ed “estratto di ruolo”, termini talvolta impropriamente utilizzati come sinonimi, nel senso che il primo (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità ed ai termini perentori di impugnazione) è un provvedimento proprio dell’ente impositore, avente ad oggetto una pretesa economica; invece l’“estratto di ruolo”, è un mero documento (un “*elaborato informatico[...] contenente gli[...] elementi della cartella*”, quindi unicamente gli “elementi” di un atto impositivo) formato dal riscossore, che non contiene nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta. Proprio dalla sua inidoneità a contenere un’autonoma pretesa impositiva, diretta o indiretta, essendo il riscossore carente del relativo potere, discende che l’estratto di ruolo non può essere autonomamente impugnato “*per la assoluta mancanza di interesse (ex*

---

*della notifica dell’atto del quale egli non sia venuto a conoscenza in termini per l’impugnazione a causa di anomalie di tale notifica, è da escludere che l’impugnazione volta innanzitutto a provocare tale legittima verifica possa giammai condurre ad una “riapertura” dei suddetti termini, posto che, ove l’atto risultasse validamente notificato, nessuna “riapertura” sarebbe ovviamente ipotizzabile all’esito della verifica, mentre, ove l’atto non risultasse (validamente) notificato, i termini non avrebbero neppure iniziato a decorrere. Posta pertanto come indiscutibile la possibilità per il contribuente di far valere l’invalidità della notifica di una cartella della quale (a causa di detta invalidità) sia venuto a conoscenza oltre i previsti termini di impugnazione, dubbi potrebbero ravvisarsi soltanto in relazione alla individuazione del momento a partire dal quale è possibile far valere tale invalidità, e ciò in ragione del disposto del D.lgs. n. 546 citato, art. 19, comma 3, secondo il quale la mancata notifica degli atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all’atto notificato ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo” (Cass., SS. UU., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704).*

<sup>(17)</sup> La giurisprudenza ha anche chiarito che “il “documento” denominato “estratto di ruolo”, tale indicato dallo stesso concessionario che lo rilascia, non è invece specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente. Esso – che viene formato (quindi consegnato) soltanto su richiesta del debitore – costituisce (v. Consiglio di Stato, 4<sup>^</sup>, n. 4209 del 2014) semplicemente un “elaborato informatico formato dall’esattore sostanzialmente contenente gli elementi della cartella”, quindi anche gli “elementi” del ruolo afferente quella cartella”; si veda anche Cons. St. sez. IV, n. 4209/2014, che ha affermato l’inidoneità del suo rilascio ad ottemperare all’obbligo di ostensione all’interessato che ne abbia fatto legittima e motivata richiesta, della copia degli originali della cartella, della sua notificazione e degli atti prodromici (così Cass., SS. UU. sent. 2 ottobre 2015, n. 19704).

*art. 100 c.p.c.) del debitore a richiedere ed ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato" (18).*

Il contenuto del ruolo è rappresentato dall'elenco nominativo dei debitori e delle somme da essi dovute, formato dall'amministrazione ai fini della riscossione (19), e comprende le posizioni di ogni soggetto cui agli effetti di legge l'obbligazione di pagamento è riferita. Di regola, viene trasmesso al competente agente della riscossione per procedere all'attuazione del tributo mediante il prelievo, anche in forma coattiva e, dunque, per la predisposizione di tutti gli atti necessari a tale fine.

Nello specifico, il ruolo consta in un elaborato tecnico (oggi interamente informatizzato) diviso in sottofasce, formato dall'ufficio dell'ente impositore territorialmente competente in base al domicilio fiscale di ciascun contribuente. Esso, inoltre, contiene due sezioni distinte, una ordinaria e l'altra, straordinaria, formata quando vi sia un fondato pericolo per la riscossione del tributo tale da consentire l'iscrizione "nel ruolo" del tributo, degli interessi e delle sanzioni prima che sia stato adottato il provvedimento impositivo definitivo (20). La deroga alla procedura ordinaria – che consente di iscrivere nel ruolo soltanto i debiti non contestati, e per i quali siano spirati i termini d'impugnazione previsti dalla legge (21) – si giustifica per l'esigenza di tutelare l'interesse pubblico tributario, quando vi è un elevatissimo rischio che l'amministrazione possa perdere il credito (22).

(18) Ancora Cass., SS. UU., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704, secondo cui "...anche l'eventuale contestazione dell'attività certificativa del concessionario in sé considerata – ad esempio in relazione alla non corrispondenza tra quanto certificato nell'estratto e quanto risultante dal ruolo – avrebbe un senso solo in un ipotetico giudizio risarcitorio per aver confidato nella corrispondenza delle notizie riportate nell'estratto alle iscrizioni risultanti dal ruolo, non in un giudizio impugnatorio conducente esclusivamente ad un "annullamento" della certificazione".

(19) Così art. 10 del dpr n. 602/73.

(20) Tale evenienza è disciplinata dall'art. 15 bis del dpr n. 602/73.

(21) Si veda l'art. 15 del dpr n. 602/73.

(22) Il legislatore non precisa la definizione di "fondato pericolo per la riscossione", da intendersi, genericamente, come il timore, da parte dell'Amministrazione, di perdere la garanzia del proprio credito. Non potendo essere ricondotto in rigidi schemi prestabiliti, la sussistenza di tale pericolo deve essere necessariamente valutata, caso per caso, con riferimento alla situazione specifica e soggettiva del contribuente. A tale conclusione giunge l'agenzia delle entrate che, nella circ. n. 4 del 15 febbraio 2010, invita gli Uffici ad "un'approfondita ed attenta analisi della situazione del debitore-contribuente". Il concetto di *periculum* richiede la ricorrenza di una pluralità di elementi, che inducano a ritenere reale il rischio di comportamenti tesi a sottrarre beni disponibili ad eventuali azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione. Si tratta, dunque, di un pericolo attuale e non solo potenziale, da valutarsi alla

Ora, dal punto di vista operativo, in tutti i casi in cui non risultano versate somme, l'ente pubblico deve necessariamente avviare un procedimento amministrativo di riscossione, attraverso la notifica di un provvedimento avente la natura giuridica di intimazione ad adempiere. Il riscossore riceve l'elenco dei contribuenti da parte dell'ente impositore, che ne cura la trasmissione nelle modalità previste dalla legge; il documento, firmato dal responsabile del procedimento di riscossione, deve indicare anche il codice fiscale del soggetto a cui l'obbligazione è riferita, la natura del tributo e la data in cui quest'ultimo è divenuto esecutivo <sup>(23)</sup>.

### 2.3. (Segue). Funzione della cartella di pagamento.

Ricevuto il ruolo da parte dell'ente impositore, a sua volta il riscossore avvia la fase esecutiva del procedimento di attuazione del tributo, mediante la formazione della c.d. cartella di pagamento: quest'ultima contiene al suo interno il ruolo, e può essere definita come il documento amministrativo riepilogativo delle imposte, delle sanzioni e degli interessi in esso iscritte e trasmesso dal riscossore. Tali informazioni sono direttamente accessibili al contribuente dall'estratto di ruolo, cui si può accedere facendo richiesta di accesso e copia, o attraverso i sistemi informativi dell'ente riscossore.

Sul piano giuridico, la cartella di pagamento è una diffida pubblica ad adempiere al debitore, il quale ha sessanta giorni per procedere al versamento delle imposte dovute, oltre alla corresponsione di sanzioni, interessi e dell'aggio di riscossione. Stante la sua valenza amministrativa, data l'inerenza ad un procedimento dell'amministrazione, essa deve essere motivata e, perciò, deve indicare l'ufficio presso cui rivolgersi per ricevere informazioni sul titolo, il responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso cui è possibile promuovere un riesame dell'atto, le modalità e i termini per proporre ricorso o reclamo, il riferimento all'eventuale precedente avviso di accertamento o, in mancanza, la motivazione della pretesa fiscale <sup>(24)</sup>.

La cartella esattoriale è un atto di natura recettizia e, quindi, ha piena efficacia nel momento in cui raggiunge l'interessato. È essenziale, perciò,

---

luce di una serie di indici, tra cui la consistenza economica del contribuente in senso ampio: patrimonio, liquidità disponibile, reddito dichiarato, solvibilità.

<sup>(23)</sup> Sui requisiti necessari del ruolo, si legga l'art. 20 del dpr n. 602/73.

<sup>(24)</sup> Cfr. art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, e art. 6 del D.M. n. 321/99.

oltre alla sussistenza dei requisiti elencati, l'effettiva sua ricezione da parte del destinatario, per cui si richiede la pedissequa osservanza delle modalità di notifica fissate dal legislatore <sup>(25)</sup>. Soltanto la piena conoscenza dell'atto fa decorrere i termini entro cui è possibile proporre opposizione alla cartella <sup>(26)</sup>.

In mancanza di opposizione del contribuente entro il termine di sessanta giorni, la cartella diviene titolo definitivo per la riscossione, con la conseguente facoltà, da parte dell'agente della riscossione, di predisporre le procedure coattive di esazione, di cui più avanti pure si parlerà.

#### **2.4. Presupposti del procedimento di esecuzione tributaria: a) dichiarazione dei redditi.**

Si è in più occasioni precisato che la c.d. autodeterminazione dei tributi implica che sia il contribuente a misurare la propria capacità contributiva e a certificarla, attraverso la dichiarazione, all'amministrazione finanziaria <sup>(27)</sup>.

Questo meccanismo di autogoverno nella gestione delle imposte si fonda sul presupposto della nascita dell'obbligazione tributaria sin dal sorgere del presupposto impositivo (c.d. teoria dichiarativa dei tributi). Ne deriva che il procedimento di autotutela esecutiva delle ragioni tributarie, può fondarsi anche sul semplice riscontro tra quanto effettivamente dichiarato dal contribuente e ciò che egli ha versato.

Ora, nella pratica, il contribuente potrebbe versare in misura minore l'imposta dovuta in base alla sua stessa dichiarazione dei redditi, ovvero omettere del tutto di farlo. Le incongruenze o irregolarità tra quanto dichiarato e versato, come si è visto, possono essere contestate al contribuente

<sup>(25)</sup> Sono le modalità previste dagli artt. 26 ss. del D.lgs. n. 602/73.

<sup>(26)</sup> La notifica della cartella di pagamento fa sorgere l'interesse ad impugnare, attraverso l'opposizione, la pretesa creditoria contenuta nel ruolo. La cartella, infatti, contiene tutti i requisiti propri, ai sensi dell'art. 480 c.p.c., del titolo esecutivo cui è correlato il precepto, quindi l'intimazione ad adempiere entro un dato limite temporale. Impugnando la cartella di pagamento, si impugna anche la premessa iscrizione a ruolo che, normalmente, è conosciuta dal contribuente nel momento della notifica della cartella.

<sup>(27)</sup> In tema P. BORIA, cit., p. 519, secondo il quale questi "(...) *adempimenti spontanei dei contribuenti (...) esprimono pertanto, l'attuazione della dimensione solidaristica del moderno patto sociale ed indicano la funzione collaborativa che i contribuenti devono assolvere nella dinamica di attuazione dei tributi nell'ambito di un sistema di fiscalità di massa in cui il controllo delle violazioni delle norme impositive è solo eventuale*".

a seguito di controllo automatico delle dichiarazioni *ex art. 36 bis* del dpr n. 600/73, e sfociare nel sub-procedimento di autotutela.

In linea generale, ove la dichiarazione presenti uno scostamento rispetto ai versamenti operati dal contribuente, considerata la sua natura di certificazione sostitutiva (che qualifica la volontà dichiarativa), è essa stessa a costituire presupposto di avvio del procedimento da parte dell'ufficio, e titolo per la riscossione delle imposte, salvo il diritto di ciascun contribuente alla corretta commisurazione delle sanzioni amministrative.

In altre parole, ove l'attività dell'amministrazione finanziaria si risolva in concreto nella mera liquidazione di somme già ad essa comunicate tramite la dichiarazione dei redditi, segue immediatamente l'avvio del procedimento di riscossione, al fine di accelerare la fase di attuazione del tributo.

Se, invece, quest'ultima debba essere preceduta da una fase di accertamento, allora sarà necessario che l'attività liquidatoria sia istruita e preparata attraverso il procedimento amministrativo descritto in precedenza, che termina nel provvedimento di accertamento, anch'essa soggetto ad una eventuale contestazione giudiziale.

### 2.5. (Segue). b) Natura giuridica del provvedimento di accertamento.

Come già accennato, a seguito delle novità introdotte dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78, e dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, gli avvisi di accertamento, emessi rispettivamente dall'agenzia delle entrate e dagli enti locali, hanno acquisito natura di provvedimento o titolo esecutivo e di precetto e, pertanto, essi devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, ovvero a pagare gli importi dovuti entro il termine per proporre ricorso<sup>(28)</sup> <sup>(29)</sup>.

<sup>(28)</sup> L'avviso di accertamento, emesso dall'agenzia delle entrate (relativo alle imposte sui redditi e all'Iva), e il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, gli importi stabiliti dall'art. 15 del dpr n. 602/73.

Infatti l'art. 29 (Concentrazione della riscossione nell'accertamento) del d.l. n. 78/2010 convertito nella legge n. 122/2010, stabilisce al comma 1: "*Le attività di riscossione relative agli atti indicati nella seguente lett. a) emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, sono potenziati mediante le seguenti disposizioni: a) l'avviso di accertamento emesso dall'agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di*

pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 48, comma 3-bis, e dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell'atto di accertamento impugnato. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata; la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati; b) gli atti di cui alla lett. a) divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato. L'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lett. a); tale sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore. La predetta sospensione non opera in caso di accertamenti definitivi, anche in seguito a giudicato, nonché in caso di recupero di somme derivanti da decadenza dalla rateazione. L'agente della riscossione, con raccomandata semplice o posta elettronica, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione; c) in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lett. a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lett. a) e b). Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lett. a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lett. b) e l'agente della riscossione non invia l'informativa di cui alla lett. b); d) all'atto dell'affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'agenzia delle entrate fornisce, anche su richiesta dell'agente della riscossione, tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche in fase di accertamento; e) l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui alla lett. a) e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Ai fini dell'espropriazione forzata l'esibizione dell'estratto dell'atto di cui alla lett. a), come trasmesso all'agente della riscossione con le modalità determinate con il provvedimento di cui alla lett. b), tiene luogo, a tutti gli effetti, dell'esibizione dell'atto stesso in tutti i casi in cui l'agente della riscossione ne attesti la provenienza. Decorso un anno dalla notifica degli atti indicati alla lett. a), l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; f) a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme

## In attuazione del principio di buon andamento dell'amministrazione e

*richieste con gli atti di cui alla lett. a) sono maggiorate degli interessi di mora nella misura indicata dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi; all'agente della riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112; g) ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lett. a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma; la dilazione del pagamento prevista dall'articolo 19 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lett. a) si applica l'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; b) in considerazione della necessità di razionalizzare e velocizzare tutti i processi di riscossione coattiva, assicurando il recupero di efficienza di tale fase dell'attività di contrasto all'evasione, con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, anche in deroga alle norme vigenti, sono introdotte disposizioni finalizzate a razionalizzare, progressivamente, coerentemente con le norme di cui al presente comma, le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento sia ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto che ai fini degli altri tributi amministrati dall'agenzia delle entrate e delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo”.*

<sup>(29)</sup> L'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, al comma 792 stabilisce che: “Le attività di riscossione relative agli atti degli enti, indicati nella lettera a), emessi a partire dal 1° gennaio 2020 anche con riferimento ai rapporti pendenti alla stessa data in base alle norme che regolano ciascuna entrata sono potenziate mediante le seguenti disposizioni: a) l'avviso di accertamento relativo ai tributi degli enti e agli atti finalizzati alla riscossione delle entrate patrimoniali emessi dagli enti e dai soggetti affidatari di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo n. 446 del 1997 e all'articolo 1, comma 691, della legge n. 147 del 2013, nonché il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, ovvero, nel caso di entrate patrimoniali, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto finalizzato alla riscossione delle entrate patrimoniali, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, oppure, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente l'esecuzione delle sanzioni, ovvero di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150. Gli atti devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata. Il contenuto degli atti di cui al periodo precedente è riprodotto anche nei successivi atti da notificare al contribuente in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai sensi del regolamento, se adottato dall'ente, relativo all'accertamento con adesione, di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dell'articolo 19 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nonché in caso di definitività dell'atto impugnato. Nei casi di cui al periodo precedente, il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dalla data di perfezionamento della notifica; la sanzione amministrativa prevista dall'articolo

di economicità della relativa attività<sup>(30)</sup> e, dunque, per accelerare i tempi del procedimento di riscossione, il legislatore ha stabilito che il provvedimento con cui l'ente impositore ridetermina l'imposta ed irroga le sanzioni, c.d. "avviso d'accertamento", ove non sia impugnato si converte ed ha valenza di titolo esecutivo, legittimante l'esecuzione tributaria immediata della pretesa. In questa fase si colloca l'intervento di agenzia delle entrate riscossione, attraverso la "comunicazione di presa in carico", limitato alle attività di esecuzione forzata<sup>(31)</sup>.

Dalla riforma del 2010, come visto, l'avviso d'accertamento, da provvedimento meramente dichiarativo, ha assunto valenza di atto impositivo dotato di portata esecutoria, cosicché il contribuente, già in questa fase, è legittimato a scegliere se versare le imposte richieste, entro il termine di sessanta giorni fissato per ricorrere all'autorità giudiziaria, e scongiurare l'avvio delle procedure coatte di recupero. Di regola, decorsi sessanta giorni, in

---

*13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati; b) gli atti di cui alla lettera a) acquistano efficacia di titolo esecutivo decorso il termine utile per la proposizione del ricorso ovvero decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto finalizzato alla riscossione delle entrate patrimoniali, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento e dell'ingiunzione fiscale di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi di Demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639. Decorso il termine di trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste è affidata in carico al soggetto legittimato alla riscossione forzata. L'esecuzione è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a) al soggetto legittimato alla riscossione forzata; il periodo di sospensione è ridotto a centoventi giorni ove la riscossione delle somme richieste sia effettuata dal medesimo soggetto che ha notificato l'avviso di accertamento. Nelle more dell'emanazione del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, le modalità di trasmissione del carico da accertamento esecutivo al soggetto legittimato alla riscossione sono individuate dal competente ufficio dell'ente. Le modalità di trasmissione del carico da accertamento esecutivo al soggetto legittimato alla riscossione sono demandate a un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (...)"*

<sup>(30)</sup> Il principio di economicità è sancito dall'art. 1 (*Principi generali dell'attività amministrativa*) della legge generale sul procedimento amministrativo, 7 agosto 1990, n. 241, secondo cui "1. L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario" (comma 1).

<sup>(31)</sup> L'intimazione ad adempiere è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ed ai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. In tali ultimi casi, il versamento delle somme deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata.

assenza di impugnativa la pretesa tributaria acquista carattere definitivo e si cristallizza nell'accertamento: entro i successivi trenta giorni l'amministrazione trasferisce il credito, attraverso il procedimento descritto nei precedenti paragrafi, in capo al riscossore <sup>(32)</sup>.

Come si è visto, avviso di accertamento e provvedimento sanzionatorio divengono esecutivi all'atto della notifica, e, perciò, devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata <sup>(33)</sup>.

Secondo parte della dottrina <sup>(34)</sup>, l'avviso di comunicazione mediante il quale l'agente della riscossione provvede alla presa in carico non è autonomamente impugnabile, dal momento che il legislatore non ne ha previsto la notificazione – si tratta appunto di mera comunicazione – con conseguente impossibilità di calcolare un *dies a quo* per proporre l'impugnazione. Questa tesi, costruita solo sul tenore letterale delle disposizioni di legge, sembra tuttavia poco aderente alle esigenze di tutela del contribuente, che, anche alla luce degli orientamenti comunitari in tema di diritto alla difesa, può ritenersi legittimato ad impugnare in via anticipata la comunicazione di presa in carico, beninteso in presenza di vizi dell'atto prodromico non notificato regolarmente.

Comunicata la presa in carico delle somme iscritte a ruolo, il soggetto responsabile della riscossione deve attendere centottanta giorni prima di avviare le azioni esecutive necessarie al recupero coatto del debito <sup>(35)</sup>. Trattasi di una sospensione legale dell'azionabilità del credito, controbilanciata dalla possibilità per agenzia delle entrate riscossione di eseguire azioni cautelari e conservative del credito stesso.

---

<sup>(32)</sup> L'agente della riscossione trasmette l'avviso di presa in carico ai sensi dell'art. 29, lett. b) del d.l. n. 78/2010.

<sup>(33)</sup> La comunicazione di presa in carico è stata ritenuta non autonomamente impugnabile da parte della giurisprudenza di merito, cfr. Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia n. 214/2015 e Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 402/34/15. Non sembra invece esservi dubbio sull'impugnabilità dell'avviso di presa in carico, ove tutti gli atti precedenti risultano notificati in maniera irregolare, a nulla rilevando che il primo atto con cui il contribuente è informato della pretesa sia una mera comunicazione. Il dato giuridico rilevante è invece l'effettiva conoscenza della pretesa, cui seguirà il diritto di adire la Commissione Tributaria (Cfr. Cass., SS. UU., n. 19704/2015).

<sup>(34)</sup> A. RUSSO, "Non impugnabile la comunicazione di presa in carico delle somme esigibili con l'atto impositivo" – Commento, in *il fisco*, 6/2016, p. 589.

<sup>(35)</sup> Così art. 29, comma 1, lett. b), del d.l. n. 78/2010.

In generale, il momento dell'effettiva conoscibilità della pretesa creditoria azionata dal riscossore è essenziale per stabilire il termine per una eventuale impugnazione, e da ultimo ciò è stato ricordato anche dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione <sup>(36)</sup>.

## 2.6. Procedimenti di riscossione: a) definitiva; b) provvisoria; c) straordinaria.

Dal punto di vista cronologico, l'attività di riscossione può essere avviata quando diviene definitiva la pretesa erariale per l'intero importo del ruolo; oppure, durante la pendenza di una lite secondo quanto previsto nella c.d. riscossione frazionata <sup>(37)</sup>, oppure in qualsiasi momento quando venga formulata una contestazione e vi sia un "*fondato pericolo per la riscossione dei tributi*" <sup>(38)</sup>.

a) Attraverso un procedimento di riscossione a titolo definitivo, è riscossa la pretesa erariale relativa: ad imposte e ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli artt. 36 *bis* e 36 *ter* del dpr n. 600/1973 <sup>(39)</sup>; ad imposte, maggiori imposte e ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi; ai

<sup>(36)</sup> Cass. civ., SS.UU., sent. 2 ottobre 2015 n. 19704, l'avviso d'accertamento sta ad indicare la presenza di tre atti distinti: il provvedimento di rideterminazione delle imposte dovute e di comminazione delle sanzioni; il titolo esecutivo, al decorrere dei 60 giorni previsti per il pagamento ovvero l'opposizione all'avviso d'accertamento; il precetto, l'avviso di intimazione di pagamento entro i termini previsti dalla legge (sempre 60 giorni) in mancanza del quale si procederà ad esecuzione forzata del credito. Ne derivano talune complicazioni: trattandosi di atti unilaterali recettizi, mancando la notificazione, l'avviso d'accertamento, cioè il provvedimento con cui l'amministrazione ridetermina le imposte, è meramente inefficace; viceversa, in assenza di notificazione, sia il titolo esecutivo sia il precetto sono da ritenersi del tutto inesistenti, così in dottrina G. MARONGIU-A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 136.

<sup>(37)</sup> Ai sensi dell'art. 15 del D.lgs. n. 602/73 "Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati".

<sup>(38)</sup> In tal caso si iscrive a ruolo, senza ritardo, l'intero importo ai sensi del combinato disposto dell'art. 15 *bis* del D.lgs. n. 602/73 (secondo cui "*In deroga all'articolo 15, nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo*") e dell'art. 11, comma 3 del D.lgs. n. 602/73 (in base al quale "*I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione*").

<sup>(39)</sup> Al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni.

redditi dominicali dei terreni e redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali; ai relativi interessi, a soprattasse e pene pecuniarie.

b) Va subito detto che l'eventuale ricorso al giudice tributario contro l'atto impositivo, non sospende l'esecuzione della riscossione, ma permette la c.d. "riscossione frazionata" degli importi iscritti a ruolo <sup>(40)</sup>.

Per effetto dell'impugnazione, in sostanza, il riscossore può richiedere solo il parziale assolvimento delle somme contestate al contribuente, nella misura di un terzo del totale dell'imposta dovuta, comprensiva degli interessi maturati fino a quel momento. All'atto dell'emissione della sentenza che definisce il primo grado di giudizio, se il ricorso è respinto e la pretesa erariale è confermata, vengono riscossi i due terzi dell'imposta accertata, assieme agli interessi e alle sanzioni definitivamente irrogate. Se, viceversa, la sentenza accoglie solo parzialmente il ricorso, verranno riscossi i due terzi dell'imposta dovuta, oltre ad interessi e sanzioni, compensando e deducendo l'importo eventualmente versato antecedentemente dal contribuente, e riferibile all'atto impositivo.

In caso di sentenza da parte della Commissione tributaria regionale, le somme iscritte a ruolo sono pari al totale dell'imposta dovuta, oltre a interessi e sanzioni. Tuttavia, in pendenza del ricorso per cassazione, il contribuente può richiedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza *ex art. 373* del codice di procedura civile.

Mediante la riscossione frazionata, si assicura al contribuente la possibilità di cedere solo parte di ciò che è preteso dallo Stato, salvo il diritto al rimborso delle somme versate, in caso di soccombenza di quest'ultimo; al contempo, essa non espone l'amministrazione al rischio di ricorsi tributari meramente dilatori e gravemente pregiudizievoli delle ragioni fiscali, anche considerando la durata dei processi e l'elevata litigiosità che si riscontra nel sistema italiano. Nella riscossione frazionata del tributo contestato è l'amministrazione a dover richiedere al contribuente, mediante appositi atti con valore di "intimazioni di pagamento", la frazione di tributo dovuta ai fini di ottemperare alla domanda parziale di pagamento. Avverso gli avvisi di intimazione, in caso di illegittimità del computo della pretesa, è sempre ammesso ricorso avanti al giudice tributario.

c) L'ordinamento, infine, ha disciplinato il caso in cui lo Stato corra grave pericolo di perdere le somme, ove si aspetti l'ordinaria prosecuzione del procedimento di recupero, per esempio a causa di fenomeni distrattivi

---

<sup>(40)</sup> Così l'art. 15 del D.lgs. n. 602/73.

della ricchezza da parte del contribuente. In questa ipotesi è possibile procedere in via “*straordinaria*” alle misure esecutive. Tale azione, che deroga alle prescrizioni di cui all’art. 15 del dpr n. 602/73, consente ai sensi dell’art. 15 *bis* di iscrivere a ruolo imposte, sanzioni ed interessi direttamente per l’intero.

## 2.7. Pagamento e procedimento di rateazione.

Può accadere che a seguito della notifica degli atti esattoriali il contribuente decida di versare le somme effettivamente dovute. In questo caso, indipendentemente dal tipo di ruolo in cui sono inserite, le somme spettanti possono essere riscosse presso le strutture di agenzia delle entrate riscossione.

Si tratta del caso più frequente nella pratica tributaria.

La legge contempla tre tipi di riscossione <sup>(41)</sup>:

- 1) ritenuta diretta;
- 2) versamenti diretti del contribuente al concessionario e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato;
- 3) iscrizione nei ruoli.

Il pagamento diretto non necessita di ulteriori specifiche, mentre della ritenuta si tratterà più avanti.

La procedura di iscrizione a ruolo, esaminata nei precedenti paragrafi, riguarda l’iscrizione del debito del contribuente nei ruoli esattoriali per il recupero coattivo delle somme dovute. In tal caso è possibile la dilazione degli importi iscritti. Il concessionario, e a partire da luglio 2017 l’Agenzia delle entrate riscossione, su richiesta del contribuente che versi in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, e ne dia prova <sup>(42)</sup>, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili. In caso di comprovato peggioramento della situazione, la dilazione concessa può essere prorogata (fino a settantadue mesi, per una sola volta), a condizione che non sia intervenuta decadenza.

Va detto che a seguito della presentazione della richiesta di rateazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all’eventuale rigetto della stessa <sup>(43)</sup>. Allo stesso modo, in caso di accoglimento dell’istanza e di

<sup>(41)</sup> Così art. 1 del D.lgs. n. 602/73.

<sup>(42)</sup> Tale possibilità è regolata dall’art. 19 del D.lgs. n. 602/73.

<sup>(43)</sup> Fanno eccezione le somme oggetto di verifica ai sensi dell’art. 48 *bis* del D.lgs. n. 602/73, per le quali non può essere concessa la dilazione.

pagamento della prima rata, non possono essere proseguite le procedure di recupero coattivo eventualmente in corso <sup>(44)</sup>.

Infine, ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, la rateizzazione può essere aumentata fino a centoventi rate mensili <sup>(45)</sup>. Per conservare il beneficio, il contribuente deve assicurare un comportamento conforme al piano di rateazione. Di conseguenza se, nel corso del periodo di rateazione, si accerta il mancato pagamento di cinque rate anche non consecutive, il debitore decade automaticamente dal beneficio, e l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente e subito riscuotibile, in unica soluzione <sup>(46)</sup>.

## 2.8. Compensazione pubblica dei debiti iscritti a ruolo.

Nelle vicende obbligatorie è possibile che il contribuente abbia maturato crediti d'imposta da poter compensare con i debiti iscritti a ruolo.

Tali crediti possono derivare da versamenti indebiti e, cioè, da versamenti per somme non dovute. Possono anche derivare da crediti di altra natura purché confermati dall'ufficio a seguito di uno specifico procedimento di conferma/controllo, o comunque asseverati da un professionista dotato dei necessari requisiti di legge. In tal senso, è stabilito espressamente che i contribuenti possano eseguire i versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, anche attraverso la compensazione dei crediti risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate.

In generale, si tratta di una peculiare forma di adempimento regolata dall'ordinamento giuridico tributario, che si differenzia dal medesimo istituto

---

<sup>(44)</sup> La norma evidenzia che le uniche eccezioni a tale regola si determinano “*a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati*”.

<sup>(45)</sup> La rateazione è prevista dai commi 1, 1 *bis* e 1 *quinqües* dell'art. 19 del D.lgs. n. 602/73.

<sup>(46)</sup> Il nuovo art. 19, novellato dall'art. 13 *bis* del d.l. n. 131/2016 (c.d. “*Decreto Enti Locali*”), permette di accedere nuovamente alla rateazione, mentre precedentemente questa possibilità veniva preclusa, al ricorrere di specifiche circostanze.

di natura civilistica in quanto esso è attuato attraverso speciali procedure di controllo e comunicazione con l'ente impositore e con il riscossore <sup>(47)</sup>.

Della compensazione si è già trattato e, salva la notazione che in tale ipotesi essa è sostanzialmente coincidente con il procedimento di esecuzione, si può rimandare a quanto in precedenza detto.

## 2.9. Procedimento amministrativo di esecuzione forzata.

In caso di mancato pagamento da parte del contribuente delle somme risultanti nella relativa cartella, ovvero dagli avvisi di accertamento divenuti esecutivi, è possibile procedere all'esecuzione forzata, fuori dalle ipotesi di riscossione straordinaria, a condizione che sia decorso il termine di sospensione legale intercorrente dalla data di presa in carico del ruolo, di centotanta giorni.

Diversamente, se il riscossore non procede entro l'anno all'avvio dell'esecuzione, questa deve essere preceduta da una nuova intimazione di pagamento, a pena di inefficacia dell'atto esecutivo emesso. Tale intimazione è un avviso mediante il quale il riscossore richiede il pagamento dei debiti tributari iscritti a ruolo, entro un termine breve di cinque giorni dalla notifica dell'atto, cui segue l'immediato inizio dell'esecuzione coattiva.

In caso di riscossione a mezzo di avviso d'accertamento esecutivo (tali quelli emessi a partire dal 1° ottobre 2011), l'espropriazione è soggetta al termine decadenziale dei tre anni successivi a quelli in cui l'accertamento è divenuto definitivo *ex art.* 29, co. 1, lett. e) del d.l. n. 78/2010.

La messa in esecuzione dei crediti erariali è disciplinata dal più volte citato dpr n. 602/1973, a cui si applicano gli articoli del codice di procedura civile, ove compatibili e non espressamente derogati.

In considerazione della natura speciale del credito tributario, la relativa procedura di esecuzione non è affidata all'ufficiale giudiziario ordinario, cui spetta dare esecuzione agli ordini di pagamento oggetto di un riconoscimento giudiziale, bensì ad un ufficiale speciale della riscossione dipendente dello stesso ente preposto all'esazione dei tributi erariali, cui la legge riconosce poteri, prerogative e funzioni tipici. L'esecuzione forzata, sui beni mobili

---

<sup>(47)</sup> Questa procedura è regolata del d.l. n. 78/2010 (e del successivo decreto attuativo MEF del 10 febbraio 2011) con cui è stata concessa la possibilità di pagare, anche parzialmente, le somme indicate nei ruoli che riguardano imposte erariali ed i relativi oneri accessori, compensandole con i crediti relativi alle imposte erariali.

ed immobili, è divisa in tre fasi: a) il pignoramento; b) la vendita del bene pignorato; c) l'assegnazione delle somme ricavate, rispettivamente disciplinate dagli artt. 62 e seguenti del dpr n. 602/1973.

**2.10. Procedure amministrative speciali a tutela del credito fiscale: a) iscrizione ipotecaria; b) fermo amministrativo; c) pignoramento diretto.**

Di regola, prima della fase esecutiva o espropriativa, a garanzia delle ragioni dello Stato l'ordinamento giuridico consente altre azioni, già conosciute nel modello processuale civile.

Sono queste le fattispecie a confine tra procedimento di autotutela esecutiva dell'amministrazione, e ordinario processo dinanzi al giudice detto, appunto, dell'esecuzione. Trattasi, infatti, di poteri tipicamente giurisdizionali che, nella vicenda tributaria, restano assorbiti nell'ambito della funzione pubblica, a tutela delle ragioni del credito tributario.

Si tratta, anzitutto, dell'ipoteca e del fermo amministrativo dei veicoli e dei beni mobili registrati, previsti, rispettivamente, dagli artt. 77 e 86 del dpr n. 602/1973. Entrambi questi rimedi sono attuati mediante procedure telematiche, impugnabili davanti alle commissioni tributarie, cui spetta la giurisdizione in merito alle vicende poste a garanzia del credito tributario. Vi è poi un terzo istituto, il pignoramento diretto, disciplinato dall'art. 72 *bis*, sul quale si tornerà più avanti, anche in ragione del diverso regime giurisdizionale cui è sottoposto.

*a) Procedura di iscrizione ipotecaria.*

Questa procedura ha formato oggetto di vari, recenti interventi legislativi: D.lgs. n. 46/99, d.l. n. 70/2011 e d.l. n. 193/2001, d.l. n. 69/2013 <sup>(48)</sup>.

Attualmente, la disciplina prevede che, decorso inutilmente il termine di legge (sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento), il provvedimento di ruolo diviene titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili

<sup>(48)</sup> La procedura è regolata dall'art. 77 del dpr n. 602/73. Dal punto di vista applicativo, di recente, il legislatore ha elevato per la iscrizione la soglia da ottomila a ventimila euro; cfr. art. 77, comma 1 *bis*, del dpr. n. 602/73, aggiunto dall'art. 3, comma 5, lett. d), dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 3, comma 6, del medesimo d.l. n. 16/2012. Successivamente, il comma in esame è stato così modificato dall'art. 52, comma 1, lett. h), d.l. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 9 agosto 2013, n. 98.

del debitore e dei co-obbligati, per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. Inoltre, per esigenze cautelari, e al fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, il soggetto responsabile della riscossione può iscrivere la garanzia ipotecaria anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione previste dall'art. 76, commi 1 e 2, del dpr n. 602/73, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore, complessivamente, a ventimila euro. Se tale importo non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Solo decorsi sei mesi dall'iscrizione, senza che il debito sia stato estinto, si procede all'espropriazione.

Ai fini della validità della procedura, il riscossore è obbligato a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione "preventiva", con l'avviso che, in mancanza del pagamento entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca <sup>(49)</sup>.

L'iscrizione di ipoteca è stata oggetto di un lungo dibattito, anzitutto con riferimento alla giurisdizione. Infatti, sia questa procedura sia quella di fermo, del quale si parlerà in appresso, sono state inserite tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.lgs. n. 546/92. Con un intervento della Corte di cassazione, a Sezioni Unite <sup>(50)</sup>, la questione è stata diversamente risolta affermandosi che la giurisdizione in materia di fermo e di ipoteca spetta al giudice ordinario nel caso in cui i crediti sottesi a tali provvedimenti rivestano natura non tributaria, con ciò operando, di fatto, un riparto di giurisdizione.

Per quanto riguarda la natura giuridica dell'istituto, si è ampiamente discusso se questo abbia una funzione cautelare o, viceversa, è da configurare come un mero atto della esecuzione.

Inizialmente, la giurisprudenza ne aveva riconosciuto una natura neutra, come tale non impugnabile autonomamente, sul presupposto che l'iscrizione stessa fosse atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare e, quindi, alla soddisfazione del credito. In seguito, la giurisprudenza l'ha qualificata come atto esecutivo preordinato alla esecuzione, svalutandone la ritenuta funzione cautelare, sebbene tale interpretazione non sia del tutto in linea con la possibilità, espressamente ammessa dall'ordinamento, di utilizzarla "*anche al solo fine di assicurare la tutela del credito*

---

<sup>(49)</sup> La stesura attuale trova il suo fondamento nella sentenza della Corte di cassazione n. 4077/2010, con la quale sono state dichiarate nulle le iscrizioni ipotecarie poste in essere da Equitalia per debiti inferiori agli 8000 euro.

<sup>(50)</sup> Cfr. Cass., SS. UU., sent. del 5 giugno 2008, n. 14831.

da riscuotere”<sup>(51)</sup>. Giova precisare, da ultimo, che la giurisprudenza ha ritenuto nulle tutte le ipoteche iscritte in assenza di una preventiva comunicazione al contribuente, in ragione della violazione dell’obbligo che incombe sugli uffici pubblici di attivare il contraddittorio endo-procedimentale, mediante la preventiva comunicazione all’interessato della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Stante la sua natura reale, ancorché nulla, tuttavia l’iscrizione conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne ordini la cancellazione.

b) *Fermo amministrativo.*

In base all’art. 86 del dpr n. 602/73, anche in tal caso decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il soggetto responsabile della riscossione può disporre il fermo dei beni mobili – del debitore o dei co-obbligati – iscritti in pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza. La procedura di iscrizione del fermo è avviata con la notifica, al debitore o ai co-obbligati, di una comunicazione preventiva contenente l’avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, verrà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari. Si fa salvo il caso in cui il debitore o i co-obbligati, nel predetto termine, dimostrino all’agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all’attività di impresa o della professione<sup>(52)</sup>.

Recentemente, le Sezioni Unite della Corte di cassazione sono tornate sull’argomento, a proposito della natura giuridica del fermo amministrativo.

Come da esse ricostruito, l’istituto fu introdotto dall’art. 5 del d.l. n. 669 del 1996, convertito dalla l. n. 30 del 1997, il cui art. 90 *bis* prevedeva che se, in sede di riscossione coattiva di crediti iscritti a ruolo, non era possibile, per mancato reperimento del bene, eseguire il pignoramento dei veicoli a motore e degli autoscafi di proprietà del contribuente iscritti in pubblici registri, la direzione regionale delle entrate ne avrebbe disposto il fermo.

La finalità dell’istituto era, perciò, di impedire la circolazione del mezzo, al fine di consentirne il ritrovamento e il successivo pignoramento.

<sup>(51)</sup> Cfr. Cass. SS. UU. sent. 12 ottobre 2011, n. 20931.

<sup>(52)</sup> Cfr. art. 52, comma 1, lett. m *bis* del d.l. n. 69/2013, che ha modificato l’art. 86, comma 2, del dpr n. 602/1973.

Il D.lgs. n. 26/1999 ha sostituito integralmente il titolo II del dpr 29 settembre 1973, n. 602, e, in seguito, il D.lgs. n. 193/2001 ha trasferito il potere discrezionale di disporre il fermo direttamente al concessionario, dopo il decorso di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento. Con norma di interpretazione autentica è stato chiarito che, fino alla emanazione del decreto ministeriale con il quale sarebbero stati stabiliti le modalità, i termini e le procedure per l'attuazione del fermo, questo poteva essere eseguito dai concessionari nel rispetto delle disposizioni di cui al D.M. n. 503/1998<sup>(53)</sup>. Al riguardo, interessa precisare che il legislatore ha aggiunto agli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie anche il fermo amministrativo e l'iscrizione di ipoteca<sup>(54)</sup>. Infine, l'art. 52, comma 1, lett. m) d.l. n. 69 del 2013, convertito dalla l. n. 98 del 2013, ha modificato il comma 2 dell'art. 86, nel senso, tra l'altro, che *“la procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica ... di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività di impresa o della professione”*.

Ora, il fermo, che, al pari dell'ipoteca, si colloca tra notificazione della cartella di pagamento e pignoramento, è stato definito dalla giurisprudenza alla stregua di un atto discrezionale del riscossore, *“nel senso che la sua adozione non costituisce passaggio indefettibile per l'avvio della procedura esecutiva”*<sup>(55)</sup>.

Dopo varie ricostruzioni succedutesi nel tempo, si è registrato un ultimo *revirement* della Corte di cassazione sul rilievo che il legislatore del 2001 ha svincolato il fermo dall'esito infruttuoso del pignoramento, venendo meno la condizione del mancato reperimento del bene cui era prima subordinato. Tale circostanza ha indotto a ritenere che il presidio non può non essere ricostruito in termini di misura alternativa alla esecuzione, come del resto conferma anche la collocazione della relativa disciplina all'interno del Capo III del Titolo II del dpr n. 602/1973: decorso il termine di sessanta giorni

<sup>(53)</sup> Cfr. art. 3, comma 41, del d.l. n. 203 del 2005, convertito dalla l. n. 248 del 2005.

<sup>(54)</sup> Trattasi dell'art. 35, comma 26 *quinquies*, del d.l. n. 223 del 2006, convertito nella l. n. 248/2006, che ha modificato l'art. 19 dpr n. 546/1992.

<sup>(55)</sup> Così Cass., SS. UU., sent. n. 15354/2015.

dalla notificazione della cartella di pagamento, il riscossore potrà procedere ad esecuzione forzata sulla base del ruolo, ovvero disporre il fermo di beni mobili registrati.

Sulla base di questa ricostruzione, perciò, la giurisprudenza qualifica il fermo come “*misura puramente afflittiva, volta a indurre il debitore all’adempimento, pur di ottenerne la rimozione*”, e, conseguentemente, impugnabile secondo le regole del rito ordinario di cognizione, attraverso un’azione di accertamento negativo della pretesa di eseguire il fermo, in cui al giudice adito sarà devoluta la cognizione sia della misura che del merito della pretesa creditoria.

Oggetto di interesse è stato anche il concetto di strumentalità del bene, che impedisce l’adozione di un provvedimento di fermo.

Secondo la giurisprudenza, qui condivisa, tale nozione indica il bene utilizzato per produrre un altro bene o servizio, sia che si estingua totalmente in un solo atto di produzione, come una materia prima (bene strumentale a fecondità semplice), sia che possa invece essere utilizzato più volte, come una macchina (bene strumentale a fecondità ripetuta, detto anche bene capitale) <sup>(56)</sup>. L’agenzia delle entrate ha adottato numerose circolari interpretative per delimitare la nozione di “bene mobile strumentale” <sup>(57)</sup>, precisando che il requisito della strumentalità deve essere circoscritto ai soli casi in cui il conseguimento dei ricavi caratteristici dell’impresa dipende direttamente dall’impiego del veicolo (regolarmente riportato nei registri contabili).

In definitiva, la strumentalità dei beni d’impresa dipende dalla relazione esistente tra l’utilizzo del bene fermato e la natura dell’attività svolta, e va accertata con riferimento alla titolarità del bene da parte del contribuente, alla natura dell’attività dallo stesso svolta, e, infine, al rilievo del bene in seno all’attività del contribuente.

c) *Pignoramento diretto.*

L’art. 72 *bis* del dpr n. 602/73, di recente novellato dal d.l. n. 69/2013, disciplina l’istituto del c.d. pignoramento diretto. Trattasi di un peculiare regime – in parte derogatorio rispetto a quella del codice di procedura civile – che riguarda il pignoramento di affitti (art. 72) e dei crediti verso terzi, ovvero delle cose del debitore in possesso di terzi (artt. 72 *bis* e 73).

<sup>(56)</sup> Così Cass., SS. UU., sent. n. 19668/2014.

<sup>(57)</sup> Cfr. circ. n. 37/E/1997, n. 48/E/1998, n. 1/E/2007, n. 11/E/2007; risoluzione n. 59/E/2007.

Con il limite dei crediti pensionistici (e fermo restando quanto previsto dall'art. 545, commi 4, 5 e 6, c.p.c.), l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'art. 543, comma 2, n. 4, c.p.c., l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede: a) nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica; b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme.

Nell'atto di pignoramento, il riscossore non deve citare in giudizio il debitore, ma può ordinare direttamente all'affittuario o, rispettivamente, al terzo di pagare gli affitti o il credito direttamente a sé, ovvero di consegnare i beni. Il terzo può, in ogni caso, produrre all'ente riscossore una specifica dichiarazione che indichi la non correttezza dei dati relativi ai crediti pignorati, o comunque formulare, prima in via informale e, se necessario, attraverso il ricorso al giudice dell'esecuzione, eventuali eccezioni relative alla pignorabilità del credito, o ad errori di calcolo. In altre parole, il terzo ha la possibilità di opporsi all'ordine di pagamento del riscossore, ma solo nei casi in cui tali beni non appartengano al debitore ovvero nessun titolo ne legittimi l'esecuzione presso terzi, o, ancora, la quantificazione o la qualificazione dei crediti risulti errata o carente. Viceversa, in caso di mancata ottemperanza del terzo, il riscossore deve attivare le procedure ordinarie presso il medesimo giudice dell'esecuzione.

Al contribuente, invece, è riconosciuta l'ordinaria tutela giurisdizionale sia attraverso l'opposizione agli atti esecutivi per la regolarità dei singoli atti dell'esecuzione (617 c.p.c.), sia attraverso l'opposizione all'esecuzione (615 c.p.c.) diretta a contestare la pignorabilità dei singoli beni<sup>(58)</sup>. Infatti, trattandosi di una procedura esecutiva, essa è sottratta alla giurisdizione tributaria e rientra in quella del giudice ordinario, cui ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992 è devoluta la giurisdizione per le controversie riguardanti gli atti, successivi alla notifica della cartella di pagamento. In tal senso si è pronunciata la Suprema Corte, che ha ribadito che la cognizione delle commissioni tributarie si arresta innanzi agli atti dell'esecuzione tributaria<sup>(59)</sup>.

Si rammenta che la disciplina dell'esecuzione dei crediti tributari non prevede la possibilità di opporsi al diritto di credito tributario in presenza

<sup>(58)</sup> Cfr. A.M. SOLDI, *Manuale dell'esecuzione forzata*, Padova, 2016, p. 1655. In generale per una comparazione con il processo civile, G. ARIETA, F. DE SANTIS, *L'esecuzione forzata*, in *Trattato di diritto processuale civile*, III, 2, Padova, 2007.

<sup>(59)</sup> Cfr. Cass., SS. UU. sent. 15 maggio 2007, n. 11077.

di regolare notifica degli atti presupposti (avviso d'accertamento, cartella di pagamento, intimazione di pagamento), se questi non sono stati impugnati tempestivamente dal contribuente. In tali casi, l'opposizione è possibile solo per vizi propri degli atti esecutivi. Tuttavia, è fatta salva l'impugnazione cumulativa, per l'ipotesi di mancata notifica degli atti prodromici alla notifica degli atti esecutivi, in tal caso rappresentando l'avvio di tale procedura il momento di effettiva conoscenza della pretesa tributaria a monte.

Proprio la possibilità di proporre opposizione, ha indotto la Corte costituzionale a confermare la legittimità della procedura sul rilievo che i debitori sottoposti ad esecuzione, ai sensi dell'art. 72 *bis*, "*possono in ogni caso proporre le opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi di cui all'art. 57 del dpr n. 602/73*", cioè possono proporre l'opposizione alla esecuzione ed agli atti esecutivi, ai sensi degli artt. 615 e seguenti del c.p.c., con le limitazioni di cui all'art. 57 del dpr n. 602/73 <sup>(60)</sup>.

---

<sup>(60)</sup> Così Corte costituzionale, ordinanza n. 393 del 19 novembre 2008.



## CAPITOLO 3

### PROCEDIMENTI AMMINISTRATIVI DI RIMBORSO

SOMMARIO: 3.1. Indebito pagamento all'amministrazione pubblica. – 3.2. Procedimenti amministrativi di rimborso: avvio d'ufficio e ad istanza di parte.

#### 3.1. Indebito pagamento all'amministrazione pubblica.

Nella pratica tributaria non è infrequente il pagamento delle imposte in misura non esatta. Può accadere che il contribuente versi all'erario una somma inferiore o superiore rispetto al dovuto. Nel primo caso va incontro all'irrogazione di sanzioni, nel secondo caso il versamento eccedente l'imposta fa sorgere nei confronti dello Stato il diritto alla restituzione. Dunque, come per qualsiasi indebito pagamento, è possibile veder ripetuta la somma non dovuta in forza del dettato di cui all'art. 2033 del codice civile, secondo cui *“chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato”* <sup>(1)</sup>. Tale norma, di carattere generale, è applicabile anche nei confronti dell'amministrazione finanziaria, come di qualsiasi altro ente che riceve un versamento non dovuto.

La dottrina ha elaborato la categoria dell'indebito tributario, ritenendo che sono ripetibili tutti i versamenti effettuati in assenza di qualsiasi obbligazione fiscale (indebito totale), oppure in misura eccedente l'effettiva misura e importo dell'obbligazione erariale (indebito parziale).

Nella legislazione tributaria manca una definizione normativa di rimborso, che perciò è stato ricostruito dalla dottrina come conseguenza di un'attribuzione patrimoniale proveniente dal contribuente in favore

---

<sup>(1)</sup> Non mancano posizioni diverse, A. MARCHESELLI (a cura di), *Banca Dati Big*, Ipsoa, 2016, secondo cui *“nel diritto tributario sussiste, per la ripetizione dell'indebito, un regime speciale basato sull'istanza di parte, da presentarsi entro i termini previsti dalle singole leggi d'imposta. Ciò impedisce l'applicabilità della disciplina contemplata per l'indebito di diritto comune (Cass. 2.12.2008 n. 28558, Cass. Ord. 11.12.2013 n. 27773). Pertanto, in ambito tributario, non è possibile la ripetizione dell'indebito ai sensi dell'art. 2033 c.c.”*.

dell'amministrazione, in relazione a cui manchi – o venga a mancare successivamente – la *causa solvendi*.

È possibile suddividere le fattispecie di rimborso in base alla natura dei crediti che ve ne sono alla base, classificabili come segue <sup>(2)</sup>.

a) *Crediti di rimborso*.

Trattasi di crediti che sorgono da versamenti diretti o da meri errori nella quantificazione dell'imposta. Ad esempio, il contribuente può commettere un errore nella determinazione del tributo e trasferire allo Stato più di quanto sia effettivamente dovuto. È noto che, in virtù del principio di autodeterminazione dei tributi, spetta al contribuente (attraverso i modelli dichiarativi e le apposite procedure informatizzate) calcolare le imposte e versarle attraverso delle deleghe di pagamento, manuali o informatizzate. In questo caso, il diritto alla restituzione nasce contestualmente, in ragione e a causa dell'errato versamento.

Il cittadino, secondo le modalità stabilite dalla legge, può esercitare il diritto al rimborso, oppure compensare le somme indebitamente versate una volta che le stesse vengono riconosciute attraverso i modelli dichiarativi.

Nell'ambito di tali crediti rientrano anche i "pagamenti anticipati", nel caso in cui l'interessato abbia dovuto necessariamente provvedere alla forfettizzazione dell'imposta futura attraverso criteri che si sono rivelati non corretti. È il caso del contribuente che determini gli acconti sulle imposte dell'anno successivo, seguendo parametri eccessivamente generosi: nella specie, il diritto alla restituzione decorre dal calcolo e dalla riconciliazione del pagamento anticipato con il calcolo del saldo del tributo, come si dirà meglio in seguito.

b) *Crediti di restituzione*.

Si tratta di crediti la cui causa genetica non si basa su un mero errore di calcolo, bensì su una valutazione erronea dell'apparente doverosità di una data imposta. Ad esempio, il contribuente si assoggetta erroneamente al tributo, senza essere tenuto a versarlo <sup>(3)</sup>.

In questo caso, se non vi è contestazione, il diritto alla restituzione può essere azionato dalla data del versamento, mentre se è sollevata un'eccezione

<sup>(2)</sup> Cfr. G. MELIS, *Diritto tributario*, cit., p. 461.

<sup>(3)</sup> Un caso classico riguarda il presupposto soggettivo Irap: il contribuente che non ritiene di possedere i caratteri di "autonoma organizzazione" e che, dunque, è ammesso a richiedere i versamenti precedentemente effettuati.

(ad esempio, l'Agenzia nega il diritto, in forma espressa o tacita), esso decorrerà dal momento in cui è accertato l'effettivo diritto alla ripetizione del tributo.

Ancora, il presupposto del rimborso potrebbe configurarsi in una situazione sopravvenuta, allorché venga in essere un evento che rende necessaria la restituzione di una somma già versata <sup>(4)</sup>; in tale ipotesi, il diritto al rimborso sorge nel momento in cui si realizza l'evento sopravvenuto.

In generale, i crediti di restituzione comprendono anche quelli derivanti dalla sopravvenuta illegittimità di un atto impositivo. Infatti, accade che una contestazione, opposta dinanzi alla giustizia tributaria, sia annullata o ridotta dal giudice dopo che il contribuente abbia subito la procedura di riscossione. In questo caso, il presupposto giuridico da cui sorge il credito di restituzione è la rimozione dell'atto in base al quale la procedura era stata avviata, ovvero la sentenza di annullamento.

c) *Crediti d'imposta in senso stretto.*

La causa di rimborso può originare dal meccanismo attuativo di una data imposta: ad esempio, nel caso dell'Iva, il meccanismo di calcolo del tributo prevede che la posizione del contribuente possa maturare un saldo per lui positivo. Questa posizione di credito, secondo quanto disposto dall'art. 30 del dpr n. 633/72, può tradursi in una posizione a rimborso.

d) *Crediti derivanti da carenza ab origine della norma impositiva.*

Sono crediti che derivano da eventi esterni alla sfera di controllo del contribuente: trattasi di fatti che, successivamente al versamento, privano l'apporto patrimoniale a favore dell'amministrazione di una *causa solvendi* <sup>(5)</sup>.

Ad esempio, quando il versamento è disposto in virtù di un decreto legge non convertito, o quando è approvata una norma di interpretazione autentica, con effetto retroattivo. Ma è anche possibile che la norma che impediva il rimborso venga disapplicata, perché in contrasto con il diritto europeo. In questi casi, anche se il contribuente non è stato coinvolto nel processo che ha accertato tale antinomia, il pagamento effettuato può essere

---

<sup>(4)</sup> Il caso di scuola è quello previsto dall'art. 38, comma 2, del dpr n. 131/86, secondo cui "l'imposta assoluta a norma del comma primo deve essere restituita, per la parte eccedente la misura fissa, quando l'atto sia dichiarato nullo o annullato, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma".

<sup>(5)</sup> In dottrina G. MELIS, *Diritto tributario*, cit., p. 461.

comunque ritenuto illegittimo dalla Corte costituzionale o dallo stesso legislatore, che può intervenire con una norma *ad hoc* a favore dei contribuenti. Oppure, la norma interna può essere disapplicata in autotutela dalla stessa amministrazione pubblica, di guisa che, in tutti questi casi, nasce il diritto alla restituzione.

Un ultimo richiamo merita il problema della compensazione di crediti, già trattato.

Il rimborso, infatti, non è che un modo di estinzione dell'obbligazione: il credito del contribuente cessa contabilmente con l'erogazione del rimborso. Negli ultimi anni, per evitare una serie di asimmetrie in sede di liquidazione di alcuni tributi (il caso classico è l'Iva), il sistema si è rivelato incline ad accettare un'alternanza tra rimborso e compensazione del credito con altri debiti d'imposta <sup>(6)</sup>. Tuttavia, la concezione prevalente dei rapporti tra Stato e cittadino, è ancora lontana da una effettiva equilibratura delle rispettive posizioni di credito e debito, e questo, in uno alle difficoltà finanziarie dello Stato, fanno sì che si resti tuttora lontani da una piena ed efficace utilizzazione del meccanismo della compensazione.

### **3.2. Procedimenti amministrativi di rimborso: avvio d'ufficio e ad istanza di parte.**

Essendo diversi i tributi che possono essere oggetto di rimborso, diversi sono anche i rispettivi procedimenti amministrativi. Questi ultimi rientrano in due categorie: procedimenti d'ufficio (automatizzati), e quelli avviati su istanza di rimborso della parte. Giova precisare il rapporto che intercorre tra siffatti procedimenti e la dichiarazione tributaria: altro è l'*iter* di restituzione delle somme dovute dal fisco, altro è il preliminare riconoscimento del credito relativo ad un dato periodo d'imposta, che avviene, generalmente, attraverso lo strumento dichiarativo.

Non sempre le due vicende confluiscono l'una nell'altra.

In altre parole, vantare un credito non significa automaticamente poter chiedere quel valore a rimborso. Specularmente, non sempre veder negato il diritto al rimborso comporta perdere il diritto a computare un credito derivante da un'eccedenza d'imposta.

<sup>(6)</sup> Cfr. sul punto circ. agenzia delle entrate, 21E/2013.

Fatta questa premessa, è possibile descrivere i procedimenti amministrativi di rimborso, che, come appena si è detto, sono automatici e su domanda.

Quanto alla scadenza entro cui proporre l'istanza, in mancanza di disposizioni specifiche, opera il termine biennale che decorre dal pagamento o dal presupposto della restituzione di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 546/92, comma 2, ultima parte <sup>(7)</sup>.

I primi vengono direttamente avviati dall'amministrazione in sede di liquidazione, attraverso verifiche meramente cartolari <sup>(8)</sup>. È lo stesso ufficio che dispone il rimborso ai sensi dell'art. 42 *bis* del dpr n. 602/73, che ne disciplina il relativo procedimento.

Nel caso di rimborso d'ufficio, l'amministrazione dispone di tutti i dati necessari direttamente da dichiarazione, e dunque, non dovendo compiere che operazioni relative a valori noti e non contestati, potrà procedere al rimborso automatizzato.

Più complesso è il caso in cui il contribuente debba chiedere a rimborso somme che, per una serie di ragioni, possono non essere confluite nelle dichiarazioni. Anche in questo senso, è diversa la disciplina per le imposte dirette e per l'Iva: essendo differente il meccanismo impositivo, differenti sono le procedure per il rimborso. Per quanto riguarda le imposte dirette, il termine per la presentazione dell'istanza di rimborso è stabilito in quarantotto mesi dal versamento. La disciplina è dettata agli artt. 37 e 38 del dpr n. 602/73, relativi al rimborso di ritenute dirette e di versamenti diretti.

L'impianto normativo presenta alcuni aspetti critici.

Il primo riguarda il problema del *dies a quo*, da cui computare il termine del versamento. Sul punto, nella varietà di posizioni della dottrina, si ritiene che il termine debba essere computato dal versamento, nel caso in cui manchi qualsiasi base giuridica per il versamento stesso e, invece, dal saldo d'imposta, ove sia necessario tale evento per determinare l'ammontare esatto da chiedere a restituzione. In altre parole, le imposte vengono normalmente anticipate tramite il versamento degli acconti (nell'anno in corso per l'anno successivo) e devono essere successivamente saldate. Nel caso l'imposta segua questo schema, il *dies a quo* è costituito dal saldo, essendo questo il momento nel quale l'imposta in eccedenza diviene effettivamente

---

<sup>(7)</sup> Si veda l'art. 21, comma 2, ultima parte: "La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

<sup>(8)</sup> Tali verifiche sono svolte attraverso la procedura prevista dall'art. 36 *bis* del dpr n. 600/73.

disponibile, e idonea a giustificare una richiesta di rimborso che, prima di tale termine, dovrebbe essere considerata non procedibile <sup>(9)</sup>.

Un secondo elemento di criticità è quello riguardante i casi di tributi dichiarati costituzionalmente illegittimi, o in contrasto con il diritto europeo. In entrambe le ipotesi, la Corte di cassazione ha evidenziato che il termine non subisce modifiche <sup>(10)</sup>.

<sup>(9)</sup> In tema si veda Cass. civ. sez. V, sent., 21 febbraio 2014, n. 4166, secondo cui “*Il termine di decadenza per la presentazione dell’istanza di rimborso delle imposte sui redditi in caso di versamenti diretti, previsto dal dpr 29 settembre 1973, n. 602, art. 38 (...), decorre, nella ipotesi di effettuazione di versamenti in acconto, dal versamento del saldo solo nel caso in cui il relativo diritto derivi da un’eccedenza degli importi anticipatamente corrisposti rispetto all’ammontare del tributo che risulti al momento del saldo complessivamente dovuto, oppure rispetto ad una successiva determinazione in via definitiva dell’“an” e del “quantum” dell’obbligazione fiscale, mentre non può che decorrere dal giorno dei singoli versamenti in acconto nel caso in cui questi, già all’atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, poiché in questa ipotesi l’interesse e la possibilità di richiedere il rimborso sussistono sin da tale momento (...); in particolare, pertanto, quando, come nella specie, venga contestato in radice l’obbligo del pagamento del tributo, la eventuale non debenza si configura anche in relazione al pagamento delle rate di acconto, non trattandosi di determinazione rilevabile soltanto in sede di pagamento del saldo, per cui il suddetto termine decadenziale deve farsi decorrere, come detto, dalla data dei versamenti delle dette rate di acconto”.*

<sup>(10)</sup> Così Cass. SS.UU. 13676/2014, ad avviso della quale “*Il limite dell’esaurimento del rapporto in ordine alla efficacia retroattiva delle pronunce di illegittimità costituzionale è principio pacifico e non si ravvisano ragioni, sotto questo aspetto, come già detto, per distinguere dette pronunce dalle sentenze, aventi anch’esse efficacia dichiarativa, con le quali la Corte di giustizia afferma l’incompatibilità di una norma nazionale con il diritto comunitario. La ratio della giurisprudenza sull’overruling, con il valore in essa attribuito all’affidamento incolpevole nel “diritto vivente”, non è trasferibile al caso in esame. Qui non si è in presenza di un soggetto che, avendo esercitato il proprio diritto nel termine previsto dalla legge, come all’epoca costantemente interpretata, si ritrova ex post decaduto in ragione di un imprevedibile revirement giurisprudenziale che ha, in sostanza, abbreviato il termine, situazione per la quale appariva doveroso, in ossequio al valore superiore del giusto processo e quindi alla garanzia di effettività dei mezzi di azione e di difesa (come chiaramente esposto nella sentenza n. 15144 del 2011), apprestare una tutela che facesse salva la sua posizione, attraverso una sorta di autocorrezione del sistema per via interpretativa. Nella fattispecie, vi è, invece, una sentenza della Corte di giustizia dell’Unione Europea che, con effetto retroattivo analogo a quello di una sentenza di illegittimità costituzionale, ha dichiarato in contrasto con una direttiva comunitaria self executing una norma nazionale di agevolazione fiscale, ampliandone la portata soggettiva. La posizione del soggetto che, in vigenza della norma che lo escludeva dal beneficio, è rimasto inerte fino all’intervento della sentenza (o anche successivamente), così trovandosi in tutto o in parte decaduto dal diritto al rimborso, non è assimilabile, sotto il profilo dell’esigenza di tutela, a quella sopra esposta: pur prescindendo dal fatto che si verte in materia non processuale ed anche a voler ammettere la configurabilità di un affidamento incolpevole nella legittimità (nel caso, comunitaria) della norma vigente, la tutela di una tale situazione deve ritenersi recessiva rispetto al principio della certezza delle situazioni giuridiche (tanto più cogente in materia di entrate tributarie), che riceverebbe un grave vulnus,*

Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, occorre distinguere tra Iva transitata in dichiarazione e Iva non dichiarata.

Nel primo caso, non essendo esplicitamente stabilito un termine, resta applicabile quello previsto nell'art. 21 del D.lgs. n. 546/92, che lo individua in un biennio dal pagamento ovvero, se posteriore, decorre dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Ove, invece, l'eccedenza Iva sia transitata nella dichiarazione, la Corte di cassazione ha puntualizzato che il termine di prescrizione del rimborso, ove sussistano i presupposti, è quello decennale <sup>(11)</sup>.

La presentazione della dichiarazione, pertanto, dà accesso ad una serie di procedimenti che possono rendere il rimborso, piuttosto che la detrazione, parte integrante della strategia finanziaria dell'impresa.

Al di là dei rimborsi relativi ad anni pregressi, ad esempio, per l'Iva è applicabile un complesso sistema di regole, per i rimborsi annuali ed infra-annuali, grazie a cui il credito d'imposta viene costantemente riliquidato se risulta dalla dichiarazione annuale Iva <sup>(12)</sup>, o dalle liquidazioni periodiche se relativo a ciascuno dei primi tre trimestri solari <sup>(13)</sup>.

In ogni caso, l'art. 30, comma 3, del dpr n. 633/72, prevede che il contribuente possa chiedere in tutto o in parte la restituzione dell'eccedenza detraibile (se di importo superiore a euro: 2.582,28) all'atto della presentazione della dichiarazione Iva:

1) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comporta l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni <sup>(14)</sup>;

2) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli artt. 8 (*Cessioni all'esportazione*), 8-bis (*Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione*) e 9 (*Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali*) per un

---

*in ragione della sostanziale protrazione a tempo indeterminato dei rapporti tributari che ne deriverebbe*".

<sup>(11)</sup> Cfr. Cass. civ. sez. V, sent., 2 marzo 2016, n. 4145, ove si precisa che "una volta manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto dell'apposita, ulteriore domanda, non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, ma solo a quello di prescrizione ordinario decennale ex art. 2946 c.c."

<sup>(12)</sup> Così art. 38 bis (*Esecuzione dei rimborsi*), comma 1, del dpr n. 633/72.

<sup>(13)</sup> Il credito del quarto trimestre può essere chiesto a rimborso solo in sede di dichiarazione annuale, ai sensi dell'art. 38 bis comma 2 del dpr n. 633/72.

<sup>(14)</sup> La norma termina così: "...computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter".

ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

3) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;

4) quando compie prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-*septies* (si tratta delle norme che definiscono il requisito della territorialità);

5) quando si trova nelle condizioni previste dal comma 3 dell'art. 17 del citato dpr n. 633/72 (si tratta dei soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato).

Tali presupposti sono necessari ai fini della tenuta generale del sistema, la cui mancanza legittima l'ufficio ad adottare un provvedimento di diniego, indicando dettagliatamente le ragioni che lo hanno determinato. Nel caso, invece, il credito sia errato nell'ammontare, l'ufficio è libero di procedere al ricalcolo ed alla riliquidazione del rimborso in applicazione dei parametri corretti.

## PARTE SESTA

### ILLECITI TRIBUTARI. SISTEMA SANZIONATORIO

#### CAPITOLO 1

#### ILLECITI AMMINISTRATIVI TRIBUTARI. SANZIONI PECUNIARIE

SOMMARIO: 1.1. Disciplina amministrativa speciale per gli illeciti tributari. La doppia categoria delle sanzioni pecuniarie e accessorie. – 1.2. Principi generali in tema di illeciti amministrativi tributari. – 1.3. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni pecuniarie. – 1.4. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni accessorie. – 1.5. Criteri generali di determinazione della sanzione. – 1.6. Concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario. – 1.7. Potestà sanzionatoria dell'amministrazione tributaria: le *species*. Procedimenti sanzionatori con fase del contraddittorio. – 1.8. (*Segue*). Procedimenti sanzionatori di irrogazione immediata senza fase del contraddittorio. – 1.9. Decadenza dal potere e prescrizione del diritto: il tempo nella vicenda tributaria. – 1.10. Cause di non punibilità. – 1.11. Procedimento del ravvedimento: sanatoria della violazione.

#### **1.1. Disciplina amministrativa speciale per gli illeciti tributari. La doppia categoria delle sanzioni pecuniarie e accessorie.**

L'osservanza delle norme tributarie strumentali e degli obblighi di versamento, salvo i casi di rilevanza penale, è affidata ad un sistema di sanzioni amministrative <sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Per un approfondimento R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 327; G. FALSITTA, *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 482; F. GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 11.

In linea generale, il fatto dell'inadempimento di qualsiasi obbligo integra una violazione, e comporta il sorgere di una responsabilità, principio a cui il diritto tributario non fa eccezione. Infatti, in un sistema di tassazione ormai esternalizzata, in cui i singoli contribuenti hanno l'onere di auto-dichiarare gli imponibili, la "coercitività" del diritto non può essere appieno garantita dalle procedure di esecuzione coattiva, o dagli interessi per ritardato pagamento dei tributi, che spesso si limitano a compensare la svalutazione monetaria. Più volte la dottrina ha osservato che l'attitudine a pagare le imposte è maggiore al crescere della possibilità che qualcuno le possa richiedere con aggravii. Se lo Stato recuperasse, in sede di controllo, solo l'imposta e gli interessi, tanto varrebbe aspettare, confidando nella bassa probabilità di indagini; proprio questa è la maggior critica al nuovo istituto del ravvedimento, ora utilizzabile anche se accessi, ispezioni e verifiche sono ormai iniziati.

Il sistema tributario, perciò, deve valersi di sanzioni punitive c.d. "afflittive" che, nel vigente sistema, sono ben più indispensabili rispetto a quando era lo Stato a dover richiedere i tributi.

Tuttavia, ciò non deve far pensare che il potere sanzionatorio sia libero: in forza del principio di legalità l'amministrazione può infatti irrogare sanzioni esclusivamente secondo il modello tipico, nella rigorosa osservanza, peraltro, delle regole generali sul procedimento amministrativo. In particolare, la disciplina delle violazioni tributarie è oggetto di una doppia riserva di legge ad opera della Costituzione. Una riserva a carattere relativo, contenuta nell'art. 23<sup>(2)</sup>, e l'altra con portata assoluta, sancita dall'art. 25<sup>(3)</sup>, comma 2, che fanno della materia appannaggio diretto del legislatore<sup>(4)</sup>.

La vicenda, peraltro, ha subito un lungo percorso di assestamento.

Inizialmente, era la l. n. 4/1929 che, in raccordo con gli ordinamenti penale e processual-penale, dava luogo ad un sistema repressivo finanziario, sia amministrativo che penale. Tuttavia, l'esigenza di un adeguamento ai profondi mutamenti ordinamentali frattanto registrati, fortemente avvertita nel dibattito che accompagnò la riforma tributaria dei primi anni '70, non trovò subito risposta, sicché iniziò a prendere piede il fenomeno della legislazione isolata e disorganica.

---

(2) L'art. 23 Cost. recita: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

(3) L'art. 25, comma 2, Cost., prevede che: "Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"; a tale disposizione si ricollega l'art. 3 D.lgs. n. 472/97, comma 1: "Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione".

(4) Si veda P. RUSSO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 198.

Solo in tempi molto a noi vicini, a fine anni '90, le sparute e disorganiche disposizioni *medio tempore* apparse nelle diverse leggi d'imposta degli anni passati, sono state fatte oggetto di un processo normativo di unificazione, sfociato in due testi normativi, sull'esempio del modello punitivo amministrativo varato dalla legge generale n. 689/1981. In particolare, trattasi del D.lgs. n. 471/1997, recante la "*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*", che disciplina la quantificazione delle sanzioni in relazione alle diverse fattispecie impositive, e del D.lgs. n. 472/1997, sotto la rubrica "*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*", che definisce i criteri generali che governano l'irrogazione delle sanzioni <sup>(5)</sup>. Il secondo provvedimento reca la disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria e, pertanto, ha un'efficacia derogatoria rispetto alla disciplina generale degli illeciti amministrativi contenuta nella citata l. n. 689/1981 <sup>(6)</sup>. Va in proposito chiarito che, tra le due normative, sussiste un rapporto di integrazione regolato dall'art. 9 della legge generale, secondo cui "*quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale*" <sup>(7)</sup>.

L'ultima novella si è infine avuta col D.lgs. n. 158/2015, la cui entrata in vigore, inizialmente prevista per il 1° gennaio 2017, è stata anticipata di un anno dall'art. 1, comma 133, della l. 28 dicembre 2015, n. 208. Peraltro, in applicazione del principio del *favor rei*, tali disposizioni si applicano anche alle fattispecie realizzate prima della entrata in vigore della norma, salvo che, secondo le regole già studiate, l'atto di irrogazione non sia frattanto diventato definitivo. Altre modifiche hanno riguardato l'istituto del ravvedimento operoso, sul quale si tornerà in seguito.

In generale, l'attuale ordinamento speciale – salvo i casi che l'illecito tributario abbia natura non amministrativa ma penale, tema sul quale si ritornerà nel capitolo successivo – contempla due *species* di sanzioni <sup>(8)</sup>:

<sup>(5)</sup> Trattasi dell'art. 1 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472: "*1. Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*".

<sup>(6)</sup> G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie: dall'unità al doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 373.

<sup>(7)</sup> In questo senso Cass. 10823/1996.

<sup>(8)</sup> Così il D.lgs. n. 472/1997, il cui art. 2, "*Sanzioni amministrative*", dispone che: "*1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti*".

- a) “*pecuniarie*”, consistenti nel pagamento di una somma di denaro;
- b) “*accessorie*”, previste dall’art. 21 del D.lgs. n. 472/97, che sono irrogate in casi espressamente previsti, e di esse ci occuperemo *suo loco*.

La sanzione amministrativa tipica per la violazione delle norme tributarie (c.d. illecito tributario) ha carattere pecuniario, e consiste nel pagamento di una somma di danaro. Come si vedrà, il legislatore ha previsto un’oscillazione tra limite minimo e massimo, ma non mancano casi di sanzione proporzionale al tributo. Le sanzioni accessorie, poi, possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti, e dunque anch’esse hanno un carattere tipico e tassativo.

## 1.2. Principi generali in tema di illeciti amministrativi tributari.

La disciplina è oggi retta da alcuni canoni inderogabili, costituenti principi fondamentali dell’ordinamento, recepiti espressamente anche in materia tributaria, sia all’interno dei richiamati provvedimenti che nell’ambito dello Statuto del contribuente <sup>(9)</sup>, e che si procede ad illustrare:

- a) principio di personalità, in forza del quale le sanzioni sono applicabili solo alla persona fisica che ha commesso la violazione o che ha concorso a commetterla <sup>(10)</sup>; trattasi di un principio di tradizione penalistica, e con una radice costituzionale nell’art. 27, comma 1, già in precedenza recepito nel sistema degli illeciti amministrativi definito dalla l. n. 689/1981, e che connota tutto il settore punitivo in senso ampio. Come si vedrà, il legislatore ha conformato in modo circostanziato e proteiforme il criterio soggettivo della responsabilità amministrativa per le violazioni tributarie <sup>(11)</sup>;

<sup>(9)</sup> Alcuni di questi principi sono espressamente recepiti nello Statuto dei diritti del contribuente a presidio della giusta ed equa applicazione delle sanzioni, come il principio di “*Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*” (art. 10).

<sup>(10)</sup> L’art. 2, comma 2, del D.lgs. n. 472/97, dispone che “*La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*”.

In dottrina F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, I, 1336.

<sup>(11)</sup> In materia tributaria, la previsione del principio di personalità della responsabilità amministrativa ha posto una serie di problemi, per l’imputazione del fatto e conseguente reazione dell’ordinamento giuridico direttamente in capo all’autore materiale dell’illecito, che, a differenza del contribuente, può non trarre alcun vantaggio dalla condotta.

b) principio di intrasmissibilità, vale a dire che le sanzioni non si trasmettono agli eredi <sup>(12)</sup>;

c) principio della inidoneità a produrre interessi, cioè la somma irrogata a titolo di sanzione è infruttifera <sup>(13)</sup>;

d) principio di legalità, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione <sup>(14)</sup>. Questo è conosciuto anche come principio di irretroattività, nel senso che la legge che introduce una sanzione non può applicarsi che per l'avvenire: “(...) *nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*” <sup>(15)</sup>;

e) principio del *favor rei*, in forza del quale, salva diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Inoltre, se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e quelle posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo, con esclusione, cioè, dei “rapporti esauriti”. Nello stesso senso, ove la sanzione sia già stata irrogata con provvedimento definitivo, solo il debito eventualmente residuo si estingue, ma non è ammessa la ripetizione di quanto già versato allo Stato <sup>(16)</sup>;

f) principio di buona fede, disciplinato dall'art. 10, comma 2, dello Statuto del contribuente, a norma del quale non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, e il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'ufficio. Allo stesso modo, costituisce esimente l'aver agito in presenza di “*obiettive condizioni di incertezza*” a

<sup>(12)</sup> L'art. 8 del D.lgs. n. 472/97 stabilisce che “*L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi*”.

<sup>(13)</sup> Così, art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(14)</sup> Si veda l'art. 3 comma 1 del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(15)</sup> Così recita il comma 2 dell'art. 3 del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(16)</sup> Si veda l'art. 3, comma 2, del D.lgs. n. 472/1997; sul punto si richiama anche circ. Agenzia delle entrate n. 4, del 4 maggio 2016, secondo cui “*A tale riguardo si conferma il diritto del contribuente al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole. Unica limitazione a tale diritto risiede nella definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione che impedisce in ogni caso l'applicazione del regime più favorevole, anche se la sanzione non è stata ancora pagata*”.

norma del comma 3, del citato art. 10: pertanto, le sanzioni non sono irrogate quando la violazione dipende da una obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta;

g) *ignorantia legis non excusat*, e quindi l'ignoranza della legge tributaria non rileva a meno che se non si tratti di ignoranza inevitabile, cioè al di fuori anche della normale diligenza del contribuente medio <sup>(17)</sup>.

### 1.3. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni pecuniarie.

Come si è anticipato in principio di capitolo, le sanzioni amministrative tributarie, prima degli anni novanta, erano contemplate dalle singole leggi d'imposta. Ognuna, infatti, conservava una disciplina accertativa e riscossiva tipica, e il contribuente era assoggettato ad una potestà sanzionatoria anch'essa peculiare.

Con la riforma degli anni '90, il legislatore ha disposto l'abrogazione delle singole disposizioni sanzionatorie, sostituendole con un'unica disciplina che raggruppa le fattispecie secondo criteri omogenei. Trattasi del richiamato D.lgs. n. 471/97 che, in attuazione della delega disposta dall'art. 3, comma 133, lett. q), della l. 23 dicembre 1996, n. 662, ha riordinato il sistema delle sanzioni tributarie, non penali, in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Il regime vigente si articola in due parti.

La prima riguarda le sanzioni relative a imposte dirette e Iva, e, a sua volta, è suddivisa in: a) sanzioni in materia di imposte dirette; b) sanzioni in materia di Iva; c) disposizioni comuni alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto <sup>(18)</sup>.

La seconda parte riguarda le sanzioni in tema di riscossione.

L'ordinamento, in coerenza alla pluralità di soggetti passivi del rapporto obbligatorio, ha diversificato le sanzioni a seconda che si tratti dei contribuenti, dei sostituti d'imposta, di c.d. "*altri soggetti*" (quali ad esempio gli

<sup>(17)</sup> Cfr. art. 6, comma 4, D.lgs. n. 472/1997 secondo cui "*l'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile*".

<sup>(18)</sup> Le sanzioni in materia di imposte dirette sono regolate, nell'ambito del D.lgs. n. 471/97, dagli artt. 1-4; le sanzioni in materia di Iva dagli artt. 5-7; disposizioni comuni alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto sono dettate dagli artt. 8-12; le sanzioni in tema di riscossione sono previste dagli artt. 13-15.

intermediari) e di contribuenti tenuti a comunicare la variazione dei redditi fondiari <sup>(19)</sup>.

I. Posto che l'illecito tributario consiste nella violazione di adempimenti e obblighi di legge, iniziamo con il dire che per quanto riguarda i contribuenti, il caso tipico è rappresentato dall'omessa dichiarazione e dall'infedele dichiarazione. La disciplina contempla le seguenti fattispecie.

a) *Omessa dichiarazione*, in relazione alla quale si distingue tra ipotesi in cui, all'esito della liquidazione, sono dovute le imposte e quelle in cui non sono dovute, con un importante delta sanzionatorio tra queste <sup>(20)</sup>; se la dichiarazione, precedentemente omessa, viene presentata dal contribuente entro il termine di presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo e, in ogni caso, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento, si applica una sanzione amministrativa più lieve <sup>(21)</sup>. Le sanzioni applicabili ai casi in cui non sono dovute imposte, possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili <sup>(22)</sup>.

b) *Infedele dichiarazione*, per la quale è prevista la sanzione amministrativa dal novanta al centottanta per cento della maggior imposta dovuta, o della differenza del credito utilizzato <sup>(23)</sup>.

Per quanto concerne i sostituti d'imposta si applica uno schema simile, distinguendosi tra:

---

<sup>(19)</sup> Sempre nell'ambito del D.lgs. n. 471/97, la disciplina è rispettivamente dettata dall'art. 1 per i contribuenti, dall'art. 2 per i sostituti d'imposta e c.d. "altri soggetti" (quali ad esempio gli intermediari) e dall'art. 3 per i contribuenti tenuti a comunicare la variazione dei redditi fondiari.

<sup>(20)</sup> Art. 1, comma 1, D.lgs. n. 471/97: "Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000".

<sup>(21)</sup> Dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200, se sono dovute imposte o la sanzione da euro 150 a euro 500 se non sono dovute imposte.

<sup>(22)</sup> Art. 1, comma 1, n. D.lgs. n. 471/97, ultimo periodo.

<sup>(23)</sup> Art. 1, comma 2, n. D.lgs. n. 471/97: "Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

1) omessa presentazione della dichiarazione e mancato versamento delle ritenute <sup>(24)</sup>;

2) omessa dichiarazione, ma le ritenute sono versate <sup>(25)</sup>. Anche in questi casi, se la dichiarazione omessa viene presentata entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica una sanzione notevolmente ridotta <sup>(26)</sup>;

3) *Dichiarazione infedele* in cui l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati, risulta inferiore a quello accertato, per la quale si applica la sanzione amministrativa parametrata agli importi di cui è stato omesso il versamento <sup>(27)</sup>.

Sono, altresì, previste sanzioni per le violazioni dell'obbligo di esecuzione di ritenute alla fonte, e per omesso, insufficiente o tardivo versamento di ritenuta.

II. Per quanto concerne gli "altri soggetti", ovvero quelli incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni <sup>(28)</sup> e quelli tenuti a sottoscrivere la relazione di revisione ai sensi dell'art. 1 del dpr n. 322/1998 <sup>(29)</sup>, ad essi, nel caso di inosservanza dei rispettivi obblighi, è irrogata una sanzione, per i primi, in misura variabile tra valori minimo e massimo previsti dalla norma, e in misura proporzionale, con un tetto massimo, per i secondi.

Per quanto concerne, invece, l'omessa denuncia della variazione dei redditi fondiari delle situazioni che danno luogo a variazioni in aumento del

<sup>(24)</sup> Art. 2, comma 1, n. D.lgs. n. 471/97: "Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 250. Se la dichiarazione omessa è presentata dal sostituto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200".

<sup>(25)</sup> Art. 2, comma 3, n. D.lgs. n. 471/97: "Se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000".

<sup>(26)</sup> Si tratta della sanzione da euro 150 a euro 500, mentre la sanzione del comma 4 è ridotta del cinquanta per cento, così dispone l'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 471/97, ultimo periodo.

<sup>(27)</sup> D.lgs. n. 471/97 comma 2: "Se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250".

<sup>(28)</sup> Sono i soggetti di cui all'art. 7 bis del D.lgs. n. 241/97.

<sup>(29)</sup> Sono i soggetti di cui all'art. 9, comma 5, del D.lgs. n. 471/97.

reddito dominicale e del reddito agrario, l'art. 3 prevede una sanzione fissa, ritenendo il legislatore di punire esclusivamente l'omessa comunicazione.

Danno luogo ad illeciti anche le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni e degli obblighi contabili di cui agli artt. 8 e 9. Per quanto concerne le prime, è sanzionata tutta una serie di condotte relative alla materiale compilazione dei modelli e dei dati in essi riportati <sup>(30)</sup>; quanto alle seconde, sono colpite condotte relative alla materiale tenuta della contabilità <sup>(31)</sup>, o al superamento dei limiti quantitativi relativi all'accesso ai regimi speciali.

Vi sono, poi, altre violazioni in materia di imposte dirette.

Ricorrono i casi di “*omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri*” <sup>(32)</sup>, di inottemperanza all'invito a comparire (e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti) <sup>(33)</sup>, della compensazione di partite effettuato in violazione alle previsioni del codice civile <sup>(34)</sup> e, infine, della omissione o incompletezza della comunicazione delle minusvalenze su partecipazioni <sup>(35)</sup>.

Integrano fattispecie di illecito tributario anche i ritardati od omessi versamenti diretti, e altre violazioni in materia di compensazione.

Si tratta delle tre seguenti fattispecie <sup>(36)</sup>:

---

<sup>(30)</sup> Ad esempio, l'utilizzo di un modello non conforme agli *standard* ministeriali o l'omissione o mancata indicazione in maniera esatta e completa dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente (e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante), nonché per la determinazione del tributo; ovvero mancata indicazione in maniera esatta e completa di ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli. Tra essi, rientrano anche condotte particolarmente rilevanti ai fini Iva quali le violazioni relative al contenuto della dichiarazione trimestrale *ex art. 74-quinquies*, comma 6, del dpr n. 633/72.

<sup>(31)</sup> Ad esempio, la mancata tenuta o conservazione delle scritture contabili, dei documenti e dei registri previsti dalle leggi in materia di imposte sui redditi o da altre disposizioni della legge tributaria, ecc.

<sup>(32)</sup> Art. 11, comma 1, lett. a), del D.lgs. n. 471/97, che liquida una sanzione compresa tra 250,00 euro e 2.000,00 euro.

<sup>(33)</sup> Art. 11, comma 1, lett. c), del D.lgs. n. 471/97, con sanzione da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

<sup>(34)</sup> Art. 11, comma 2, con sanzione da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

<sup>(35)</sup> Art. 11, comma 4 *bis*, che liquida una sanzione pari al 10% delle minusvalenze non comunicate o comunicate in modo irregolare.

<sup>(36)</sup> Salvo le violazioni in tema di ritenuta alla fonte, di cui all'art. 14 del D.lgs. n. 471/1997, art. 14, di cui si è già parlato.

– omissione, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, di versamenti in acconto, versamenti periodici, versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto (ancorché non effettuati), in relazione a cui è prevista la sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato <sup>(37)</sup>;

– utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella effettivamente spettante (o in violazione delle modalità di utilizzo), che comporta la sanzione del trenta per cento del credito utilizzato <sup>(38)</sup>;

– utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento di somme effettivamente dovute, per il quale è prevista la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi.

In ultimo, sono previste sanzioni minori per la mancanza o incompletezza dei documenti di versamento. In questi casi, il concessionario per la riscossione è tenuto a comunicare l'infrazione all'ufficio o all'ente impositore.

#### 1.4. Fattispecie degli illeciti tributari soggetti a sanzioni accessorie.

In aggiunta alle sanzioni di natura pecuniaria, come si è detto, il nostro ordinamento prevede anche sanzioni "accessorie", regolate dall'art. 21 del D.lgs. n. 472/92, che contempla quattro fattispecie:

a) interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;

b) interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi;

c) interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi;

d) sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lett. c).

Il legislatore ha fissato singole soglie quantitative per l'applicazione delle sanzioni accessorie, e l'intensità della singola misura sanzionatoria da irrogare: questa varietà di misure suscita talune perplessità dal punto di vista

<sup>(37)</sup> Cfr. art. 13, comma 1.

<sup>(38)</sup> Cfr. art. 13, comma 4.

della portata repressiva, che in alcuni casi si estende oltre l'effettivo responsabile della violazione <sup>(39)</sup>. Sono altresì contemplate sanzioni accessorie per il caso in cui siano contestate, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi, anche se non hanno formato oggetto di sanzioni accessorie.

In tal caso, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese. In deroga alla norma generale, le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo <sup>(40)</sup>. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede un certo limite <sup>(41)</sup>, la sospensione è disposta per un periodo da uno a sei mesi. La sanzione della sospensione è disposta dalla direzione regionale dell'agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Gli atti di sospensione, a pena di decadenza, devono essere notificati entro sei mesi da quando è stata contestata la quarta violazione. L'esecuzione e la verifica dell'effettivo adempimento delle sospensioni è effettuata dall'agenzia delle entrate, ovvero dalla Guardia di Finanza. Se, tuttavia, l'importo complessivo dei corrispettivi (riguardanti tutte le violazioni oggetto di contestazione) eccede un certo importo, la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi <sup>(42)</sup>.

Una disciplina *ad hoc* è prevista per le attività libero-professionali, ambito in cui si presentano le maggiori criticità <sup>(43)</sup>.

La sanzione è applicabile nel caso in cui siano state contestate a carico di soggetti iscritti in albi e ordini professionali, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni (compiute in giorni diversi) dell'obbligo di

---

<sup>(39)</sup> Si veda l'art. 12 del D.lgs. n. 471/97 "*Sanzioni accessorie in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto*", in base a cui nel caso è irrogata una sanzione amministrativa superiore a euro 50.000 (e la sanzione edittale prevista per la più grave delle violazioni accertate non è inferiore nel minimo a euro 40.000 e nel massimo a euro 80.000) si applica una delle sanzioni accessorie previste dall'art. 26 del D.lgs. n. 472/97, per un periodo da uno a tre mesi. Questa sanzione può essere elevata fino a sei mesi se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000, e la sanzione edittale prevista per la violazione più grave supera nel minimo euro 80.000.

<sup>(40)</sup> Si veda l'art. 19, comma 7, del medesimo D.lgs. n. 472 del 1997.

<sup>(41)</sup> Tale limite è costituito dalla somma di euro 50.000.

<sup>(42)</sup> Tale importo è pari ad euro 50.000, ai sensi dei commi dal 2 al 2-*quinquies* dell'art. 12 D.lgs. 471/97.

<sup>(43)</sup> Cfr. commi 2-*sexies* e 2-*septies* dell'art. 12 in esame nel testo.

emettere il documento certificativo dei corrispettivi. In tal caso è disposta la grave sanzione accessoria della sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per un periodo da tre giorni ad un mese. Una recidiva speciale riguarda il caso in cui sia ripetuta la suddetta violazione, ipotesi in cui la sospensione è disposta per un periodo da quindici giorni a sei mesi. Anche tale provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Gli atti di sospensione, di regola, vengono comunicati all'ordine professionale, affinché ne sia data pubblicazione sul relativo sito internet. A tale previsione si aggiunge quella di cui all'art. 12, comma 2-*septies* che, lasciandosi sospettare di incostituzionalità, estende oggettivamente la responsabilità per le pene accessorie anche a tutti gli associati dello studio. La disposizione, che si mostra contraria al principio costituzionale della responsabilità personale, prevede che *“nel caso in cui le violazioni di cui al comma 2-sexies siano commesse nell'esercizio in forma associata di attività professionale, la sanzione accessoria di cui al medesimo comma è disposta nei confronti di tutti gli associati”*. In sostanza, la norma non distingue tra il responsabile della violazione e gli altri associati, ai quali applica indistintamente le sanzioni accessorie, a titolo di mera responsabilità oggettiva.

Un'ultima recidiva speciale riguarda le violazioni degli obblighi commesse dagli operatori finanziari, cui segue l'interdizione dalle cariche di amministratore della banca, società o ente per un periodo da tre a sei mesi<sup>(44)</sup>.

### 1.5. Criteri generali di determinazione della sanzione.

La sanzione amministrativa non può essere scelta dall'amministrazione secondo suoi criteri o parametri, e neppure la sua determinazione qualitativa, costituendo ciò materia di riserva di legge.

In particolare, il decreto n. 471/97, si occupa di fissare il livello della sanzione per ciascuna violazione, stabilendone il livello afflittivo. L'art. 7 determina i criteri generali che l'amministrazione tributaria deve utilizzare nella commisurazione del potere sanzionatorio, e che sono così definiti:

<sup>(44)</sup> Il comma 4 dell'art. 12 D.lgs. n. 471/97, disciplina la recidiva della violazione degli obblighi degli operatori finanziari; il precedente comma 3, stabilisce che *“Se è accertata l'omessa installazione degli apparecchi misuratori previsti dall'articolo 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività nei locali ad essa destinati per un periodo da quindici giorni a due mesi. In caso di recidiva, la sospensione è disposta da due a sei mesi”*.

a) anzitutto rileva il rapporto diretto tra gravità della sanzione e condizioni dell'agente, per cui nella determinazione del potere sanzionatorio si deve aver riguardo alla gravità della violazione (desunta anche dalla condotta dell'agente) in riferimento, tra l'altro, all'opera dallo svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle sue conseguenze, tenendo conto della personalità del contribuente (desunta anche dai suoi precedenti fiscali) e delle sue condizioni economiche e sociali;

b) salvo quanto diversamente disposto, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà: il legislatore, infatti, riconosce all'adempimento tempestivo e spontaneo un particolare beneficio in termini di minori sanzioni irrogate;

c) la sanzione, inoltre, può essere graduata nell'intensità.

Al di là dei casi in cui concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra entità del tributo, cui la violazione si riferisce, e la sanzione (nei quali casi può essere ridotta sino alla metà del minimo), quest'ultima è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle medesime disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano, oppure per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

In tema di "recidiva tributaria", vi è stata una novella normativa di cui bisogna brevemente occuparsi.

Nella precedente formulazione, l'irrogazione delle maggiori previsioni sanzionatorie di cui all'art. 7, comma 3, era lasciata alla valutazione dell'ufficio, che decideva nel caso concreto. Il legislatore, al fine di assicurare un maggiore automatismo e limitare la discrezionalità del singolo funzionario, ha introdotto l'obbligo di applicare le disposizioni maggiormente afflittive, in caso di violazioni della stessa indole nei tre anni precedenti<sup>(45)</sup>. All'amministrazione è lasciata unicamente la valutazione delle attenuanti, peraltro nel rispetto della regola dettata dal successivo comma 4 dell'art. 7, secondo cui *"qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo"*.

<sup>(45)</sup> L'art. 7 del D.lgs. n. 472/97 nella originaria formulazione recitava: *"La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi (...)"* mentre oggi prevede che *"Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi (...)"*.

Secondo parte della dottrina, questa previsione si mostra poco equilibrata <sup>(46)</sup>. Dal momento che riconosce all'amministrazione una libertà di manovra troppo ampia e, peraltro, non del tutto legata a criteri oggettivi <sup>(47)</sup>. Il rischio che si corre è di lasciare la valutazione delle attenuanti alla sensibilità del singolo ufficio e, all'interno di questo, al singolo funzionario, con la conseguenza che potrebbe assistersi al formarsi di valutazioni e prassi differenti.

### 1.6. Concorso di persone nell'illecito amministrativo tributario.

Analogamente al diritto penale, anche il diritto tributario ora contempla l'ipotesi del concorso di persone, novità nata sulla scia dell'esperienza applicativa della l. n. 689/1981.

Ancorché si tratti di una fattispecie residuale, in ragione della obiettiva difficoltà di accertamento del fatto, l'ufficio non è sempre in grado di andare oltre il mero riscontro formale.

È l'art. 9 del D.lgs. n. 472/97, comma 1, che detta la regola generale in base alla quale *“quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta”*. A sua volta, il comma 2 disciplina la fattispecie dell'obbligazione solidale, disponendo che il pagamento della sanzione da parte del co-obbligato libera gli altri: *“quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso”*.

Rientrano nella fattispecie generale condotte assimilabili alla frode, allorché la violazione avviene nel concorso materiale di più soggetti, tutti in qualche misura coinvolti nella commissione dell'illecito. In tal caso, non v'è dubbio che la sanzione debba essere irrogata a tutti coloro che, a vario titolo, hanno preso parte alla condotta illecita, senza che il pagamento da parte di uno possa liberare gli altri. Accanto a questo schema, è regolata l'ipotesi della solidarietà tributaria, di guisa che il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera gli altri.

<sup>(46)</sup> A. IORIO, L. AMBROSI, *La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi*, in *Corriere Tributario*, 10/2016, p. 761.

<sup>(47)</sup> Il comma 4 dell'art. 7 del D.lgs. n. 472/97 prevede, infatti, che *“Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo”*.

La disposizione in esame deve essere letta in combinato con quella che regola il rapporto tra persone giuridiche e soggetti materialmente responsabili delle violazioni <sup>(48)</sup>.

La connessione rileva almeno sotto due profili.

In primo luogo, la responsabilità solidale, salvo che manchi dolo o colpa grave, è estesa anche al rapporto con gli enti (il caso di amministratori, dipendenti o soggetti economici “di fatto” dell’ente).

In secondo luogo, atteso che l’art. 11, comma 2, prevede che “*fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi*”, sembra ampliarsi significativamente il perimetro sanzionatorio fino a coinvolgere soggetti che, pur senza conoscere esattamente la finalità delle loro azioni e senza essere coinvolti direttamente nella violazione, rischiano ugualmente l’irrogazione della sanzione <sup>(49)</sup>.

Questa formulazione pone perciò il fianco a critica, specie per le grandi imprese, i cui processi decisionali sono estremamente complessi e, spesso, vengono preceduti, prima di giungere alla decisione finale, da fasi preparatorie e istruttorie interne, cui partecipano con atti interlocutori anche soggetti che non controllano il formarsi della decisione, e non sono in grado di valutarne direttamente il merito.

Appare dunque eccessivo, ponendosi al limite del principio della responsabilità personale e diretta, considerare anche questi ultimi partecipi in concorso della violazione, quand’anche la strutturazione della decisione aziendale si fondasse su un loro contributo; che peraltro potrebbe presentare anche solo un rilievo formale (per la sottoscrizione, finanche digitale) del documento interno,

---

<sup>(48)</sup> Cfr. art. 11 del D.lgs. n. 472/97, a norma del quale “*Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell’adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall’amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell’esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l’associazione o l’ente nell’interesse dei quali ha agito l’autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all’applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell’autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l’intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell’associazione o dell’ente. L’importo può essere adeguato ai sensi dell’articolo 2, comma 4*”.

<sup>(49)</sup> Seppur nel massimale di 50.000 euro, di cui all’art. 11, comma 1 del D.lgs. n. 472/97, esaminato nella nota precedente.

che testimonia l'operazione ai fini gestionali, con il conseguente obbligo di ogni singolo agente di provare l'inesistenza dell'elemento soggettivo <sup>(50)</sup>.

### **1.7. Potestà sanzionatoria dell'amministrazione tributaria: le species. Procedimenti sanzionatori con fase del contraddittorio.**

Si è visto che l'ordinamento giuridico prevede l'applicazione di sanzioni "afflittive", ai soggetti a diverso titolo responsabili di illeciti amministrativi tributari, variamente articolate e procedimentalizzate.

Nell'insieme, dette sanzioni danno luogo ad una generale potestà sanzionatoria dell'amministrazione fiscale.

In base al principio di legalità, non è l'ufficio a scegliere se, e quali sanzioni, irrogare, dovendo agire rigidamente secondo i modelli tipici del diritto positivo, in osservanza, per quanto compatibili, delle regole generali sul procedimento amministrativo.

Dal punto di vista strutturale, possono essere distinte le seguenti opzioni:

1) la sanzione amministrativa può riguardare gli obblighi di accertamento e versamento, a cui è legata da un vincolo di accessorietà. In tal caso, è possibile a sua volta che: a) l'atto sia riferito ad un avviso di accertamento o di liquidazione (o di rettifica e liquidazione) "puro", dotato di una sua autonomia funzionale tipica delle procedure di controllo degli imponibili; b) la sanzione può riguardare atti di mera liquidazione, ai sensi dell'art. 36 *bis* del dpr n. 600/73. In questa ipotesi, non sarà necessario un atto di irrogazione formale, e le specifiche sanzioni per omesso o ritardato versamento seguiranno il destino del ruolo di riscossione;

2) la sanzione amministrativa può riguardare obblighi strumentali e, comunque, non legati alla notifica di un atto accertativo o di un omesso o carente versamento.

---

<sup>(50)</sup> Cfr. recentemente Cass. civ. sez. V, sent., 3 giugno 2015, n. 11433: "*Quanto all'elemento soggettivo in senso proprio, ossia alla colpevolezza, è ormai orientamento consolidato (Cass. 15 giugno 2011, n. 13068; 3 agosto 2012, n. 14042; 14 marzo 2014, n. 5965) che, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, il D.lgs. n. 472 del 1997, art. 5, richiamato dall'art. 11, richiede sì che l'azione od omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, ma comporta altresì che la prova dell'assenza di colpa gravi sul contribuente, sicché va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa (discorre di colpa presunta Cass. 20 febbraio 2009, n. 4171)*".

In sostanza, è possibile tanto che si tratti di una sanzione meramente accessoria ad una contestazione contenuta in un atto accertativo, quanto di una sanzione oggetto di autonomo atto di contestazione, che non riguarda la violazione di obblighi di pagamento.

In un caso e nell'altro, la sanzione deve essere sempre irrogata nell'ambito di un procedimento amministrativo di natura contenziosa o sanzionatoria, avviato a cura dell'amministrazione attraverso una "contestazione" (*id est*: atto di avvio) di un'infrazione di una norma tributaria, che, a seguito di un'istruttoria in contraddittorio con la parte, si conclude con l'irrogazione della relativa misura sanzionatoria, oppure con l'archiviazione.

Ora, nel sistema positivo sono disciplinate tre figure di procedimento contenzioso o sanzionatorio:

- a) procedimento di contestazione-irrogazione;
- b) procedimento di irrogazione immediata, con accertamento del tributo e irrogazione della sanzione;
- c) procedimento di irrogazione immediata con diretta iscrizione a ruolo.

A differenza del procedimento *sub* lett. a), che deve essere in contraddittorio con la parte, quelli di cui alle lett. b) e c) non contemplano invece un'autonoma fase di partecipazione, che in un caso, infatti, manca del tutto, mentre nell'altro è assorbita nell'ambito del connesso procedimento di accertamento. Di essi si tratterà nel paragrafo successivo.

Iniziamo dall'esame del "*Procedimento di irrogazione delle sanzioni*" regolato dall'art. 16 del D.lgs. n. 472/97.

La sua competenza è radicata in quella di base, relativa all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. Trattandosi di un procedimento d'ufficio, l'avvio è rimesso all'amministrazione che vi provvede attraverso l'invio della formale contestazione al contribuente. In conseguenza della contestazione, si apre la fase istruttoria che, nella specie, non ha funzione acquisitiva degli interessi, ma ha più marcatamente una finalità probatoria<sup>(51)</sup>. Questa fase si svolge in contraddittorio con la parte, che deve essere posta nelle condizioni di esercitare pienamente il proprio diritto di difesa. Per questa ragione, è necessario che l'atto di contestazione contenga, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti, degli elementi probatori utilizzati, delle norme applicate e delle disposizioni che si assumono violate, oltre che dei criteri applicati per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge. Se la motivazione fa

<sup>(51)</sup> M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., p. 176.

riferimento ad un altro atto, non conosciuto o ricevuto dal trasgressore, questo va allegato all'atto che lo richiama, salvo che se ne riproduca il contenuto essenziale. La contestazione, inoltre, deve contenere l'intimazione a pagare nel termine per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 dell'art. 16, e con l'invito a produrre difese nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata. Infine, deve indicare l'organo cui proporre l'impugnazione immediata.

Il contribuente che riceve l'atto di contestazione, in alternativa, può:

1) definire le sanzioni in forma agevolata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie;

2) presentare entro lo stesso termine deduzioni difensive: in tal caso l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga le sanzioni con atto motivato a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni medesime<sup>(52)</sup>. Va specificato che la definizione agevolata è comunque ammessa ove le somme vengano rideterminate a seguito di deduzioni difensive presentate dal contribuente<sup>(53)</sup>. Per contro, si esclude che il contribuente possa beneficiare della definizione agevolata se l'ufficio, a seguito delle deduzioni, non abbia accolto le eccezioni del contribuente.

In mancanza di definizione agevolata e di presentazione di difese, l'atto di contestazione della sanzione diventa *ipso iure* definitivo e assurge a vero e proprio provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18 del D.lgs. n. 472/1997.

Si impone a riguardo una breve digressione, necessaria a inquadrare il regime giurisdizionale della materia.

A seguito delle diverse riforme che hanno unificato la giurisdizione tributaria fino a ricomprendervi i "tributi di ogni genere e specie comunque denominati", sembra ormai superata la previsione del richiamato art. 18,

<sup>(52)</sup> Art. 16, comma 7: "Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22".

<sup>(53)</sup> Art. 16, comma 7 bis: "Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3".

comma 2, secondo cui se le sanzioni riguardano tributi per i quali non sussiste la giurisdizione tributaria (come si è appena detto, tale ipotesi è oramai superata), è comunque ammesso il ricorso in via amministrativa dinanzi alla direzione regionale delle entrate, oppure, in alternativa, dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria.

In definitiva, l'ordinamento permette al contribuente di operare la scelta più conveniente nel proprio interesse: per questo motivo l'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso e, altresì, l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive. Pertanto, sul piano della tutela giurisdizionale, ciò che è impugnabile è solo il provvedimento finale e non l'atto di mera contestazione – che costituisce atto interno non ancora definitivo – sebbene quest'ultimo sia destinato a convertirsi nel provvedimento sanzionatorio (in mancanza di definizione agevolata e di deduzioni difensive). Viceversa, perché l'atto di contestazione diventi impugnabile, occorre attendere l'esito dell'istruttoria sanzionatoria. Infatti, il comma 5 dell'art. 16 in esame, dispone che non è ammessa l'impugnazione immediata e, se proposta, diviene improcedibile se sono presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

### **1.8. (Segue). Procedimenti sanzionatori di irrogazione immediata senza fase del contraddittorio.**

Residuano altre due ipotesi prima ricordate, disciplinate, rispettivamente, dai commi 1 e 3 dell'art. 17 del D.lgs. n. 472/1997, aventi ad oggetto procedimenti di “*irrogazione immediata*”.

Il primo è, solo in apparenza, un procedimento con immediata irrogazione delle sanzioni, senza previa contestazione. Infatti, che la fase di contraddittorio manchi è anche del tutto non vero. In realtà, essa è anticipata al procedimento di accertamento del tributo, le cui disposizioni debbono essere osservate, in quanto compatibili, anche nell'ambito del procedimento sanzionatorio in esame.

In sostanza, l'irrogazione della sanzione avviene nell'ambito di un procedimento principale, che ha un oggetto più ampio, cioè l'accertamento, rispetto al quale la sanzione (pecuniaria) è in rapporto di certa accessorialità.

In qualche misura, questa evenienza procedimentale, assorbita nella sequenza del procedimento principale, può descriversi come una specie di

sub-procedimento o procedimento assorbito. La disposizione normativa prevede che, nell'ambito del procedimento di accertamento, al termine dello stesso l'amministrazione provvede all'irrogazione della sanzione con atto autonomo, contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, che deve essere motivato a pena di nullità.

Trattasi, pertanto, di un atto conclusivo di un procedimento, quello di accertamento, al quale il contribuente ha partecipato, esercitando in tale sede il suo diritto di difesa in contraddittorio con l'ufficio.

Diciamo che i due procedimenti sono contestuali e formalmente, ma non sostanzialmente, l'uno assorbe l'altro.

La seconda ipotesi riguarda i procedimenti di controllo automatico e formale *ex art. 36 bis e 36 ter* del dpr n. 600/73, trattati nella parte quarta. Ora, nell'ipotesi di iscrizione a ruolo, le sanzioni possono essere irrogate senza previa contestazione con riguardo ai casi di omesso o ritardato pagamento dei tributi e, specularmente, ai sensi degli artt. 54 *bis* e 60, comma 6, del dpr n. 633/1972. In quest'ultimo caso, non si applica la definizione agevolata prevista nell'art. 17, comma 2, e nell'art. 16, comma 3.

Anche al riguardo possono parzialmente ripetersi le considerazioni svolte a proposito del procedimento di cui al comma 1, relativamente alla sussistenza di un contraddittorio all'interno del procedimento principale, al quale il legislatore riconduce anche l'irrogazione della sanzione. Precisamente, questo è vero (solo) per il procedimento di controllo formale *ex art. 36 ter*, nel quale ha luogo una fase di partecipazione che, pertanto, consente al contribuente di difendersi e contraddire.

Viceversa, nel procedimento automatico ai sensi dell'art. 36 *bis*, essendo lo stesso carente di una fase partecipativa (infatti è prima concluso il procedimento e poi comunicato al contribuente il provvedimento finale di liquidazione) anche l'irrogazione della sanzione, effettivamente, rimane esterna da qualsiasi contraddittorio.

In tale ipotesi, pertanto, il procedimento è al limite della stessa compatibilità con i principi europei in tema di partecipazione, e, inoltre, è di dubbia costituzionalità sotto il profilo della violazione del giusto procedimento, precludendo in radice il diritto di difesa del cittadino <sup>(54)</sup>.

---

<sup>(54)</sup> Un'ipotesi ulteriore riguarda il procedimento di accertamento doganale, in relazione a cui la possibilità di contestazione immediata, tuttavia, è espressamente preclusa dal comma 1 *bis* (introdotto dall'art. 9, comma 3 *undicies*, del d.l. n. 16/2012, convertito dalla l. n. 44/2012) dell'art. 17 D.lgs. n. 472/97, e si applica in tal caso il procedimento con fase di contraddittorio disciplinato dall'art. 16. Infatti, l'art. 17, comma 1 *bis*, dispone testualmente che:

### 1.9. Decadenza dal potere e prescrizione del diritto: il tempo nella vicenda tributaria.

Nel sistema tributario assumono primario rilievo i due istituti della prescrizione del diritto e della decadenza dal potere sanzionatorio, attraverso i quali il diritto positivo disciplina gli effetti del decorso del tempo nella vicenda fiscale. <sup>(55)</sup> L'ordinamento contempla un termine di decadenza per l'attività di contestazione o di irrogazione delle sanzioni, e un termine di prescrizione per l'attività di riscossione delle sanzioni.

Va in via generale osservato che il legislatore interviene sovente a fissare, con norme speciali, i termini di decadenza dalle potestà tributarie, mentre è più raro che si occupi di prescrizione, per la quale si applicano le norme di diritto comune.

In particolare, l'istituto della decadenza – la cui disciplina fondamentale è dettata dagli artt. 2965 ss. del codice civile – viene utilizzato, dal lato pubblico, per regolare l'esercizio della potestà di accertamento e connesse attività esecutive (potere di liquidazione, di iscrizione a ruolo, ecc.) e, dal lato privato, per disciplinare il diritto al rimborso del contribuente.

Per ragioni di certezza del diritto, lo Statuto del contribuente ha previsto che i termini di prescrizione e di decadenza, per gli accertamenti d'imposta, non possono essere prorogati.

Con specifico riferimento al procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative <sup>(56)</sup>, l'atto di contestazione o l'atto di irrogazione delle sanzioni devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, oppure nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi, in caso di contestazione immediata.

Entro gli stessi termini, per ovvia simmetria, devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'art. 17, comma 3, derivanti cioè dalle liquidazioni *ex art. 36 bis* e dalle contestazioni *ex art. 36 ter* del dpr n. 600/73.

---

*“All'accertamento doganale, disciplinato dall'articolo 247 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e dall'articolo 117 del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del presente decreto”.*

<sup>(55)</sup> La disciplina è dettata dall'art. 20 del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(56)</sup> Si veda l'art. 20 del D.lgs. n. 472/1997.

Per agevolare l'attività di contestazione delle violazioni, è espressamente stabilito che, se la notificazione è comunque eseguita entro le scadenze indicate, almeno nei confronti di uno degli autori o obbligati in solido, il termine di decadenza è prorogato di un anno.

Ora, solo l'esercizio del potere sanzionatorio – e dei relativi atti di contestazione – è soggetto a termini di decadenza, mentre l'esercizio del diritto alla riscossione (dell'imposta come della sanzione irrogata) è regolato attraverso termini di prescrizione. Tale diritto si prescrive in cinque anni, ma il termine resta interrotto, durante il relativo procedimento, nel caso di impugnazione del provvedimento di irrogazione.

Dunque, ispirandosi al generale modello, anche il legislatore tributario ha differentemente disciplinato i fatti ricorrendo ai due diversi istituti, e ha conservato la distinzione tra decadenza dal potere sanzionatorio e prescrizione dal potere di riscossione.

Pertanto, il sistema ha diversamente regolato la durata del potere amministrativo accertativo e sanzionatorio, che viene limitata nell'ottica della stabilità di rapporti troppo risalenti nel tempo, e quella del potere di riscossione, che, viceversa, segue le regole proprie dell'esercizio del diritto di credito, soggetto ad un termine prescrizione in senso stretto.

La decadenza non può essere interrotta e costringe l'amministrazione a svolgere controlli tempestivi. Se questi non sono attivati in tempo, il contribuente può eccepire, senza entrare nel merito della violazione, che lo Stato semplicemente è decaduto dal suo potere sanzionatorio, cioè lo ha perso.

La riscossione può essere interrotta, iniziando nuovamente a decorrere dalla regolare notifica degli atti di esecuzione, e il termine ha natura prescrizione.

### 1.10. Cause di non punibilità.

Il diritto tributario contempla una serie di cause di non punibilità, ispirate ai principi generali di imputabilità propri della legge penale <sup>(57)</sup>.

<sup>(57)</sup> Si riporta il testo integrale dell'art. 6, rubricato come "Cause di non punibilità":  
 "1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. 2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. 3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato

In particolare, non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e volere in base ai criteri stabiliti nel codice penale. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non viene ritenuto responsabile a condizione che l'errore non sia determinato da colpa <sup>(58)</sup>.

Inoltre, non è punibile l'autore della violazione quando questa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione delle disposizioni. Tale previsione, rispetto a quella contenuta nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, esattamente in tema di buona fede e di obiettive condizioni di incertezza, ha una portata più ampia poiché comprende, tra le clausole di esenzione dalla colpevolezza, anche i casi di indeterminatezza delle richieste di informazioni dell'ufficio, o l'insufficiente chiarezza o la contraddittorietà dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Non sono punibili neanche il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta, se offrono la prova che il pagamento del tributo non è stato eseguito per circostanze addebitabili esclusivamente a terzi e, inoltre, che sono state già denunciate all'autorità giudiziaria <sup>(59)</sup>.

Un'ulteriore causa di non punibilità è la forza maggiore, che consiste in un evento non prevedibile e inaspettato <sup>(60)</sup>.

---

*eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi. 4. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile. 5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore".*

<sup>(58)</sup> L'art. 6 del D.lgs. n. 472/1997, citato nel testo, è stato novellato dall'art. 7, comma 1, lett. a), del D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

Alla disciplina generale fanno eccezione due previsioni con riferimento alle valutazioni di bilancio. In primo luogo, il medesimo art. 6 afferma che: "Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili", in questo modo facendo salvo il comportamento di chi, pur avendo indicato dati non esatti, si è affidato a metodologie di lavoro corrette. Vi è poi un criterio quantitativo: "In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento".

<sup>(59)</sup> Questa disposizione si combina con l'art. 1 della l. 423 del 1995, che detta le modalità operative.

<sup>(60)</sup> In tema di forza maggiore e agevolazioni fiscali per la c.d. prima casa, si veda la recentissima decisione della Corte di cassazione, secondo cui "tale evento può essere ragionevolmente individuato anche nell'impossibilità di utilizzare proprio l'immobile acquistato, con lo scopo di andarvi ad abitare, nel comune dove il contribuente intendeva trasferirsi; cosicché la sopravvenienza di un impedimento oggettivo, imprevedibile ed inevitabile che impedisca il trasferimento del contribuente nell'immobile acquistato nel comune dove egli intendeva trasferirsi esclude la decadenza dall'agevolazione, senza che al riguardo possano esigersi comportamenti

Non è quindi punibile chi abbia commesso il fatto per forza maggiore, né sono punibili le violazioni che non causano un concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Va subito chiarito che questa previsione si presenta, viceversa, con una portata più restrittiva rispetto alla corrispondente disposizione dello Statuto del contribuente <sup>(61)</sup>. Infatti, mentre l'art. 10 dello Statuto collega la non irrogazione delle sanzioni esclusivamente alla mancata variazione della base imponibile, diversamente, nel primo caso, perché la disposizione di esenzione operi, richiede che non sia stato recato pregiudizio alle azioni di controllo, e che l'attività dell'amministrazione finanziaria non sia stata fattivamente ostacolata.

Tale regola ha acquisito particolare rilievo con riferimento a tutti quegli obblighi (come, ad esempio, la compilazione del quadro RW della dichiarazione) che, pur non incidendo sul tributo, possono avere una particolare valenza dal punto di vista informativo e strumentale all'attività tributaria.

### 1.11. Procedimento del ravvedimento: sanatoria della violazione.

Attraverso il ravvedimento, è il contribuente che definisce autonomamente una violazione, ad esempio un mancato versamento <sup>(62)</sup>. Trattasi di un procedimento di sanatoria a iniziativa di parte, che consente a chi è incorso in omissioni e irregolarità, di rimediare in modo volontario e spontaneo. La disciplina è contenuta nell'art. 13 del D.lgs. n. 472/97, recentemente modificato dalla l. 23 dicembre 2014, n. 190, e, in seguito, nell'occasione

---

*ulteriori, come il reperimento di altro immobile nel medesimo comune per ivi trasferirsi fino a quando diventi possibile utilizzare l'immobile acquistato col beneficio fiscale*"; precisa ancora la Corte che "l'inottemperanza all'onere di prendere la residenza nel comune in cui si è acquistato un immobile con l'agevolazione "prima casa" non è giustificata da generici "motivi ostativi al trasferimento", bensì soltanto da eventi non prevedibili, che superino la volontà del contribuente di abitare entro il termine suddetto nell'immobile acquistato con l'agevolazione (Cass., sez. trib., sentenza n. 13177/2014). Non è dunque sufficiente la mera circostanza del mancato compimento dei lavori, per ragioni tecniche o per ragioni legate alla lunghezza dei tempi di rilascio delle necessarie autorizzazioni amministrative (in termini, da ultimo, si vedano le sentenze di questa Corte nn. 4800/15 e 5015/15) ma è necessario che il mancato compimento dei lavori o il mancato rilascio dei titoli abilitativi da parte della pubblica amministrazione dipenda da specifiche cause caratterizzate dalla non imputabilità al contribuente, dall'inevitabilità e dalla imprevedibilità" (Cass., sez. VI, sent. 19 gennaio 2016, n. 864).

<sup>(61)</sup> Si veda l'art. 6, comma 5 *bis*, del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(62)</sup> Recentemente l'art. 13-*bis* del D.lgs. n. 472/97, introdotto dall'art. 4-*decies*, comma 1, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, ha previsto il cd. "ravvedimento parziale".

della riforma del sistema sanzionatorio con il D.lgs. n. 158/2015. Le modifiche apportate, destando più di qualche perplessità in dottrina, sono volte a incentivare la massima deflazione del contenzioso, attraverso la collaborazione tra amministrazione e contribuente, che può beneficiare di sanzioni ridotte: il *trade off* si situa infatti tra sanzione ridotta ed effettivo riconoscimento della violazione con relativo pagamento<sup>(63)</sup>.

Per scongiurare l'applicazione di una più grave sanzione<sup>(64)</sup>, il contribuente (o sostituto d'imposta) produce una nuova dichiarazione a correzione di quella originaria, e compie il contestuale pagamento del tributo non versato: la nuova dichiarazione sana i vizi della dichiarazione originaria, e il versamento estingue il debito.

Pertanto, il ravvedimento indica sia un procedimento amministrativo, sia un comportamento che, a sua volta, si configura come una fattispecie reale e non consensuale, poiché per produrre l'effetto sanante è necessario il versamento.

L'ordinamento giuridico incentiva il ricorso a questo istituto concedendo una riduzione delle sanzioni:

- un decimo del minimo<sup>(65)</sup> edittale, per la relativa sanzione se il ravvedimento viene eseguito nel termine di trenta giorni dall'omissione;
- un nono del minimo, se la regolarizzazione avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o nel caso in cui non sia prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

<sup>(63)</sup> L'agenzia delle entrate ha dedicato un'apposita circolare al tema, 25E/2015, ove si precisa che *“La legge di stabilità per il 2015 – articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – ha profondamente innovato la disciplina del ravvedimento operoso, contenuta nell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, determinando un radicale cambiamento dell'assetto originario dell'istituto”*.

<sup>(64)</sup> Dal punto di vista delle sanzioni applicabili, la disciplina è dettata dall'art. 13, comma 1, lett. a), b) e c) del D.lgs. n. 472/97.

<sup>(65)</sup> Lo stesso accade per la sanzione *“(…) prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni”* (lett. c) dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/97).

– un settimo del minimo, se la violazione è ravveduta con l'integrale pagamento del dovuto, maggiorato delle sanzioni ricalcolate e degli interessi, entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva all'anno in cui la violazione è stata commessa;

– un sesto del minimo, se la violazione è sanata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva all'anno in cui la violazione è stata commessa;

– un quinto del minimo, se la violazione è sanata solo dopo un processo verbale di costatazione.

A fronte di tali vantaggi, il legislatore ne ha tuttavia confinato l'utilizzo entro termini essenziali, pena la sua inefficacia.

Giova precisare che la legge ha previsto un doppio binario, a seconda che si tratti dei tributi amministrati dall'agenzia delle entrate o dei tributi di altri enti. Per questi ultimi, il ravvedimento è precluso a seguito di "(...) *accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*". Tale preclusione non opera invece per i tributi amministrati dall'agenzia delle entrate, salva la notifica di circostanziati atti di liquidazione e di accertamento.

Trattasi di una disparità che desta più di qualche dubbio, dal momento che introduce un regime differenziato nel sistema tributario, che conseguentemente tende a perdere la sua indefettibile unitarietà. Peraltro, in ogni caso, il ravvedimento non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento <sup>(66)</sup>.

In ultimo, come ha chiaro anche la giurisprudenza, a seguito della definizione *ex art. 13 D.lgs. n. 472/97*, non sembra ammissibile una successiva istanza di rimborso per le medesime somme, ove non si determini una mera differenza aritmetica o un errore di calcolo immediatamente riscontrabile. Infatti "*il ravvedimento operoso [...] implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente*" <sup>(67)</sup>.

<sup>(66)</sup> Così, art. 13, comma 1 *quater*, del D.lgs. n. 472/1997.

<sup>(67)</sup> Così Cass. civ. sez. V, sent., 30 marzo 2016, n. 6108.

## CAPITOLO 2

### ILLECITI PENALI TRIBUTARI. SANZIONI PENALI

SOMMARIO: 2.1. Categoria dell'illecito tributario penale: reati fiscali. – 2.2. Delitti tributari dichiarativi. – 2.3. Delitti di natura documentale e relativi al versamento delle imposte. – 2.4. Regime sanzionatorio delle pene accessorie. – 2.5. Principio di specialità nella concorrenza tra sanzioni amministrative e penali. – 2.6. Doppio binario: coesistenza di processo penale, procedimento amministrativo e processo tributario.

#### 2.1. Categoria dell'illecito tributario penale: reati fiscali.

Allo scopo di rafforzare l'efficacia delle fattispecie impositive, il diritto positivo riconnette alla loro violazione più tipologie sanzionatorie, alcune di natura amministrativa (vale a dire le sanzioni pecuniarie e accessorie studiate nel precedente capitolo) rimesse all'amministrazione pubblica, e altre di natura penale e per questo attribuite alla competenza del giudice <sup>(1)</sup>.

Nel secondo caso si è dinanzi ad un illecito penale, vale a dire quella fattispecie di reato variamente definita fiscale, tributaria, finanziaria in genere.

L'esistenza nell'ordinamento giuridico di una duplice categoria di illeciti tributari, amministrativi e penali, e di un corrispondente doppio regime

---

<sup>(1)</sup> Pe un inquadramento generale della tematica, si rinvia alla lucida critica di P. SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Archivio Penale*, 2016, p. 1-12, spec. 3, osserva che “la revisione si sviluppa principalmente lungo tre direttrici, rappresentate dall'ampliamento dell'area di rilevanza penale rispetto ai casi di frode (sebbene con alcune antinomie), da una sua riduzione (reale o potenziale) nei casi connotati da minore offensività, oltreché dalla regolamentazione delle conseguenze patrimoniali connesse alla commissione del reato”; sulle origini storiche dell'introduzione del regime penale tributario E. MUSCO F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Torino, 2016, p. 1, *passim*. In generale sul tema della tutela penale in materia finanziaria S. MOCCIA, *Impiego di capitali illeciti e riciclaggio: la risposta del sistema penale italiano*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, A.R. CASTALDO, M. NADDEO, *Il denaro sporco. Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010, p. 5 ss.

sanzionatorio, è l'effetto di una differenziata valutazione politica del legislatore circa la gravità delle condotte disciplinate, rapportata al minore o maggiore disvalore socio-economico che esse presentano. Così, mentre nei casi connotati da minore pericolosità, il legislatore ha ritenuto sufficiente l'applicazione di una sanzione pecuniaria, perciò meno afflittiva, viceversa ai casi più gravi fa corrispondere una sanzione penale, con un effetto deterrente di gran lunga superiore.

La categoria dei reati tributari concerne le fattispecie tipiche regolate dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante la "*nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*", da ultimo modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

In via generale, l'antigiuridicità di rilievo penale connota innanzitutto i comportamenti del contribuente diretti a realizzare alterazioni di natura essenzialmente materiale o dichiarativa, al fine di sottrarre risorse allo Stato o di rendere maggiormente complessa l'attività di verifica dell'ufficio.

L'ordinamento punisce quindi in particolare la frode, cioè la condotta attraverso cui il contribuente camuffa la realtà e, sovente, utilizza artifici contabili o materiali per mascherare l'evasione. Da questa primaria ipotesi, si distingue la mera omissione dichiarativa, il mancato versamento delle imposte e l'infedeltà dichiarativa che, pur configurandosi come reato nei casi più gravi, sono sottoposti ad una logica punitiva differente, e per questo, sono previste pene edittali più basse.

Fatta questa premessa, i reati puniti dalla vigente disciplina possono essere così suddivisi: a) "*delitti in materia di dichiarazione*" (artt. 2-5)<sup>(2)</sup>, a loro volta distinguibili in delitti tipicamente fraudolenti (*ex* artt. 2 e 3) e delitti connessi all'infedeltà o all'omissione dichiarativa (*ex* artt. 4 e 5); b) "*delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*" (artt. 8-11).

Il titolo terzo del D.lgs. n. 74/2000, inoltre, comprende le cosiddette "*disposizioni comuni*", quali ad esempio le pene accessorie, le cause di non punibilità, le circostanze del reato, mentre il titolo quarto si occupa del raccordo tra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale. Il provvedimento si chiude con il titolo quinto, recante le cd. "*disposizioni di coordinamento e finali*".

(2) Cfr. D.lgs. n. 74/2000 s.m.i., art. 2, Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; art. 3, Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; art. 4, Dichiarazione infedele; art. 5 Omessa dichiarazione.

## 2.2. Delitti tributari dichiarativi.

I delitti dichiarativi connessi alla frode, disciplinati dai citati artt. 2 e 3, si consumano allorché, nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, il contribuente utilizza fatture riconducibili ad operazioni inesistenti in tutto o in parte, o esistenti ma sovrappurate o sottopurate, o pone in essere altri artifici in grado di determinare elementi passivi inesistenti.

Questi ultimi si considerano “dichiarati” in maniera fraudolenta al ricorrere della duplice condizione che, come detto, confluiscono nelle dichiarazioni tributarie e siano inseriti nella contabilità del dichiarante, ovvero usati come prova nei confronti dell’amministrazione finanziaria.

Le menzionate fattispecie delittuose, perciò, si configurano sia con l’uso di fatture e/o di altri documenti per operazioni inesistenti, nell’ipotesi di cui all’art. 2, sia con il ricorso ad altri artifici, ovvero “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’amministrazione finanziaria” nell’ipotesi dell’art. 3<sup>(3)</sup>.

Il reato, in entrambi i casi, può dirsi consumato allorché tali condotte confluiscono nello strumento dichiarativo.

A differenziare le due ipotesi sono gli espedienti utilizzati al fine di perpetrare la frode.

Mentre nel primo caso (art. 2), il reato è commesso “avvalendosi” di fatture o altri documenti, sempre al fine di dar conto di operazioni del tutto o parzialmente inesistenti (che dunque permettono di dedurre costi relativi ad operazioni inesistenti e detrarre Iva non spettante), nel secondo (art. 3),

---

<sup>(3)</sup> In proposito, si veda anche Cass. pen. sez. III, sent., (ud. 15 dicembre 2015) 3 marzo 2016, n. 8668, secondo cui “... sia il reato di cui all’art. 2 sia quello di cui all’art. 3 hanno una struttura bifasica, comprendente due momenti diversi. Vi è una prima fase preparatoria, in cui la condotta ha natura propedeutica e strumentale, e che è caratterizzata, nell’art. 2, dalla registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o dalla detenzione a fini di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e, nell’art. 3, dalla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e dalla circostanza che il soggetto si avvalga di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento di tale falsità. Vi è una seconda e successiva fase in cui si richiede che le fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero che il falso contabile e la condotta fraudolenta che lo ha accompagnato si traducano, per avere rilevanza penale, nella indicazione, in una delle dichiarazioni dei redditi o dell’iva, di elementi attivi inferiori od elementi passivi fittizi”. Cfr. sul punto anche Cass. pen. sez. III 16 dicembre 2015, n. 49570, nel senso che la violazione si perfeziona solo a seguito della materiale trasmissione della dichiarazione elaborata sulla base di elementi fittizi.

le possibili violazioni riguardano operazioni fraudolente di natura diversa, e dunque, come si è detto, il ricorso a documenti falsi, operazioni simulate ed altri mezzi fraudolenti.

Ora, sebbene la pena sia identica nel massimo edittale, il disvalore sociale è maggiore nell'ipotesi descritta dall'art. 2. In questo caso, ai fini della punibilità non sono richieste le ulteriori condizioni previste viceversa dall'art. 3, comma 1, lett. a) e b) (4).

Ciò che contraddistingue la relativa disciplina (5) non è la pena comminata, ma le condizioni di punibilità (6).

L'imposizione di soglie quantitative minime soggiace, evidentemente, alla chiara intenzione del legislatore di considerare reati solo gli illeciti economicamente più significativi. È da ritenersi che, nell'accezione ampia del disposto normativo, gli altri "mezzi fraudolenti" comprendano tutti quegli artifici direttamente idonei a sottrarre allo Stato materia imponibile, oppure ad indurlo in errore. Si pensi, ad esempio, alla tenuta di doppia contabilità, contabilità in nero, ovvero documenti contraffatti (7). Per entrambi i reati, l'elemento soggettivo richiesto ai fini della configurabilità della condotta, è il dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto (8).

Altra condotta punita, ai sensi dell'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000, è quella del contribuente che predispone una dichiarazione "infedele", ovvero una

(4) Cfr. art. 3 "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici".

(5) La fattispecie criminosa disciplinata dall'art. 3 D.lgs. n. 74/2000 è commessa mediante l'utilizzo di "altri artifici" da colui che, sempre con l'obiettivo di sottrarre materia imponibile al fisco, compiendo "operazioni simulate" o avvalendosi di "documenti falsi o altri documenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria", altera in modo fraudolento la contabilità aziendale occultando i ricavi, ovvero determinando la presenza di costi fittizi (o allo stesso modo crediti e ritenute fittizie), e spesso compiendo operazioni di falso materiale.

(6) G. FALSITTA, *Diritto Tributario*, cit., p. 575.

(7) P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., p. 582.

(8) Va specificato che per la fattispecie ex art. 3 (ultimo comma) "(...) non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali". Quanto all'elemento soggettivo, l'art. 6 esclude espressamente la punibilità di tali fattispecie a titolo di tentativo, salvo il caso del nuovo comma 1 bis dell'art. 6 in base a cui: "Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro".

dichiarazione che, a differenza dei casi previsti dai citati artt. 2 e 3, non è stata predisposta in maniera fraudolenta ma, tuttavia, è stata resa omettendo di dichiarare elementi attivi, oppure indicando elementi passivi inesistenti<sup>(9)</sup>. Anche in questo caso, sono poste delle “soglie” di punibilità, che tengono conto dell’elemento quantitativo.

La dichiarazione infedele, ove accertata nella condotta, deve essere volta a favorire un risparmio, per singola imposta, superiore a centomila euro e, congiuntamente, l’ammontare complessivo degli elementi dell’attivo contabile nascosti all’imposizione tributaria, deve essere superiore al dieci per cento rispetto a quelli dichiarati nel loro complesso (cd. “*limite di tolleranza*”), e l’importo accertato deve essere superiore a due milioni di euro.

Anche in questo caso, per imposte evase s’intendono quelle dirette e quella sul valore aggiunto, rimanendo esclusi gli altri tributi minori.

Relativamente al reato di dichiarazione infedele, c’è da osservare come questo, a seguito della riforma oggetto del D.lgs. n. 158/2015, non si configuri più ogniqualvolta l’indebito risparmio d’imposta si realizzi a seguito di rettifiche operate per l’effetto di errate valutazioni in ordine all’inerenza, all’imputazione a periodo, alle valutazioni di elementi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati indicati nel bilancio o in altra documentazione fiscale (comma 1 *bis* dell’art. 4 del D.lgs. n. 74/2000).

Inoltre, ove il contabile, l’intermediario o lo stesso contribuente, si trovino chiamati dalla norma a registrare contabilmente eventi oggetto di stima, il comportamento non è ritenuto punibile nel caso in cui il valore stimato non differisca da quello corretto per più del dieci per cento, senza considerare le precedenti soglie di punibilità.

Infine, va presa in esame “l’omessa dichiarazione”, regolata dall’art. 5, e che è l’ultima delle fattispecie strettamente correlate al momento

---

<sup>(9)</sup> A proposito della nuova formulazione dell’art. 4 si veda P. SEVERINO, *La riforma dei reati tributari: un’occasione perduta?*, cit., p. 4, osserva che “*nel nuovo articolo 4 in materia di dichiarazione infedele si passa, ad esempio, dal concetto di “elementi passivi fittizi” a quello di “elementi passivi inesistenti” così da escludere definitivamente dai confini della tipicità i costi realmente sostenuti, ma non inerenti all’attività di impresa, sia da un punto di vista qualitativo (ad esempio l’acquisto per sé di un gioiello, ovviamente descritto come tale in fattura, ricorrendo altrimenti la ben più grave ipotesi fraudolenta di cui all’art. 2 D.lgs. n. 74/2000), sia quantitativo (ad esempio un servizio pagato troppo rispetto al comune valore di mercato), ossia una situazione che può determinare un rilievo di transfer pricing: si pensi ai rapporti infragruppo delle imprese multinazionali*”.

dichiarativo del contribuente. In questa ipotesi, colui che essendovi obbligato <sup>(10)</sup> non presenta la propria dichiarazione dei redditi o dell'Iva nei termini previsti dalla legge, se l'imposta evasa supera cinquantamila euro (con riferimento ai singoli tributi), è punito con la reclusione da due a cinque anni. Al reato soggiace anche chi (comma 1 *bis*) omette di presentare la dichiarazione di sostituto d'imposta. Anche in questo caso, ai fini della rilevanza penale dell'inadempimento, è necessario il *dolo specifico* di evadere le imposte <sup>(11)</sup>.

Non è configurabile il reato nelle ipotesi in cui l'obbligato, ravvedutosi del ritardo nella presentazione della dichiarazione e superate le soglie di punibilità, presenta il modello, anche se non conforme a quello prescritto dall'amministrazione, entro il termine di novanta giorni dalla data di scadenza <sup>(12)</sup>.

### 2.3. Delitti di natura documentale e relativi al versamento delle imposte.

Il titolo II del D.lgs. n. 74/2000 racchiude sotto una variegata rubrica, "*Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*", fattispecie differenti, talvolta legate all'emissione di documenti (art. 8) o al loro occultamento e/o distruzione (art. 10), talaltra al mancato pagamento delle imposte che superi le soglie tassativamente previste (dall'art. 10 *bis* al 10 *quater*),

<sup>(10)</sup> Si precisa che, nella specie, la norma utilizza l'espressione "*chiunque*", dal momento che l'attività di trasmissione della dichiarazione delegabile a terzi qualificati (liberi professionisti, centri di assistenza fiscale).

<sup>(11)</sup> Tale reato, tuttavia, non è ascrivibile solo al contribuente: se così fosse, si escluderebbero tutti i casi in cui al versamento delle imposte fosse tenuto un soggetto diverso rispetto al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria come, ad esempio, il sostituto d'imposta. In tal caso, è quindi previsto che risponda il sostituto d'imposta dell'illecito penale, quando egli, con il fine di evadere il tributo, ometta di presentare l'apposita dichiarazione, e sempre ove la soglia di punibilità (cinquantamila euro) sia superata.

<sup>(12)</sup> Bisogna considerare, inoltre, quanto è disposto nel nuovo comma 2 dell'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000 che ha mitigato la severità della norma: "*I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*".

talaltra ancora integranti condotte commissive dirette a sottrarre beni al fisco (art. 11).

La prima ipotesi delittuosa delineata dal legislatore riguarda chi, con lo scopo di permettere a terzi di evadere le imposte sui redditi o sull'Iva, emette o rilascia fatture o altri documenti di spesa che, tuttavia, fanno riferimento ad operazioni mai avvenute, ovvero riferite a soggetti inesistenti (art. 8).

Si tratta di un reato di pericolo, consumato nel momento della produzione e del rilascio dei documenti falsi (*“emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*)<sup>(13)</sup>, a prescindere da quando questi ultimi sono invece utilizzati all'interno della dichiarazione dei redditi dal destinatario del documento, ovvero dell'emittente. Ricorrono le caratteristiche proprie del reato continuato, nel senso che l'emissione di più fatture o altri documenti, durante il singolo anno d'imposta, concorre a realizzare comunque l'unico disegno criminoso costituito dall'evasione, per quell'anno di riferimento.

Una seconda fattispecie punita è quella realizzata da chi occulta o distrugge, anche in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, col fine precipuo di evadere le imposte sui redditi o sull'Iva (art. 10), e ciò anche ove tale comportamento sia realizzato per consentire l'evasione di un terzo.

L'ordinamento considera penalmente rilevante anche il compimento di atti simulati di alienazione o di altri atti fraudolenti sui beni, idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del credito vantato dal fisco per

---

<sup>(13)</sup> Si veda sul punto Cass. pen. sez. III, sent., (ud. 2 marzo 2016) 28 aprile 2016, n. 17418, secondo cui *“Non va, poi, dimenticato come non v'è alcun dubbio nella giurisprudenza di questa Corte in ordine alla configurabilità concorsuale del professionista incaricato della tenuta della contabilità, dovendosi infatti ribadire la configurabilità del concorso nel reato di frode fiscale di coloro che – pur essendo estranei e non rivestendo cariche nella società cui si riferisce la emissione di fatture per operazioni inesistenti – abbiano, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito alle utilizzatrici delle f.o.i. emesse dalla società cartiera del C. di potersi procurare fatture passive da inserire in dichiarazione per abbattere l'imponibile societario, non rilevando peraltro la prova dell'effettivo inserimento in dichiarazione delle medesime stante la natura di reato di pericolo del delitto di cui al D.lgs. n. 74 del 2000, art. 8, che punisce la sola emissione o rilascio delle fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a differenza della speculare previsione del D.lgs. n. 74 del 2000, art. 2, che non richiede solo l'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma anche, e soprattutto, l'indicazione in una delle dichiarazioni relative a dette imposte di elementi passivi fittizi (v., sulla responsabilità del professionista in consimili ipotesi: sez. 3, sentenza n. 19335 del 2015, ric. Magistrone, non massimata)”*.

importi superiori a euro 50.000 (art. 11). È da ritenere che tale fattispecie si concretizzi ove sia già iniziata la riscossione delle imposte, oppure di queste e delle sanzioni connesse, essendo esplicitamente richiamata nella norma incriminatrice la procedura di riscossione coattiva.

Ulteriori fattispecie sono quelle relative alle omissioni di versamenti, disciplinate dal capo II, titolo II, del D.lgs. n. 74/2000, dall'art. 10 *bis* al 10 *quater*.

Si tratta di reati che non presuppongono un comportamento fraudolento attivo, volto alla produzione di sistemi artificiali di evasione dell'imposta ovvero alla distrazione di documentazione e crediti ai fini del recupero fiscale, ma un comportamento negativo od omissivo del contribuente, in costanza di un dovere di attivarsi ai fini della liquidazione delle imposte dovute.

In ultimo, è punito il comportamento di colui che, fuori dalle suddette ipotesi delittuose, al fine di ottenere, anche per altri, un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori indichi, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, ovvero elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila <sup>(14)</sup>.

## 2.4. Regime sanzionatorio delle pene accessorie.

Alle pene principali previste per i delitti fiscali, precedentemente illustrate, si affianca altresì il regime delle pene accessorie, regolate dal disposto dell'art. 20 c.p. <sup>(15)</sup>, in base al quale esse conseguono alla condanna, come sue ulteriori conseguenze penali <sup>(16)</sup>.

---

<sup>(14)</sup> La pena è aumentata se l'ammontare è superiore ad euro 200.000, cfr. art. 11, comma 2, secondo periodo.

<sup>(15)</sup> L'art. 20 c.p. dispone che *“Le pene principali sono inflitte dal giudice con sentenza di condanna; quelle accessorie conseguono di diritto alla condanna, come effetti penali di essa”*.

<sup>(16)</sup> Tali conseguenze possono estendersi anche ad ipotesi di confisca, ai sensi dell'art. 12 *bis* e del nuovo art. 12 *ter* (in vigore dal 25 dicembre 2019) della D.lgs. n. 74/2000 che recita: *“Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando: a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2; b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3; c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8; d)*

L'automatismo delle pene accessorie, come effetto ordinamentale diretto del giudicato, comporta una facoltà del giudice penale di ometterne la motivazione al momento della loro applicazione.

In dettaglio, sono contemplate le seguenti pene accessorie <sup>(17)</sup>:

- a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, per un periodo non inferiore ad uno e non superiore a tre anni;
- c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, per un periodo non inferiore ad uno e non superiore a cinque anni;
- d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di Commissione tributaria;
- e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 del codice penale.

La condanna per taluno dei delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 8 comporta, inoltre, l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni.

Infine, va ricordata la sanzione della deroga alla regola della sospensione condizionale *ex art. 163 c.p.*, per i casi in cui il delitto abbia caratteristiche di particolare offensività sociale. Tale esclusione, stabilita per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 (così escludendo quelli di mero omesso versamento), opera se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: l'ammontare dell'imposta evasa supera, nello stesso tempo, il trenta per cento del volume d'affari e tre milioni di euro.

## 2.5. Principio di specialità nella concorrenza tra sanzioni amministrative e penali.

L'ordinamento contempla l'evenienza del concorso di sanzioni amministrativa e penale, e, pertanto, regola i rapporti tra i rispettivi regimi degli illeciti tributari <sup>(18)</sup>. In particolare, se uno stesso fatto è punito sia dalla

---

*l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1; e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2".*

<sup>(17)</sup> Le pene accessorie sono previste dall'art. 12, co. 1 del D.lgs. n. 74/2000.

<sup>(18)</sup> Si veda il titolo IV del D.lgs. n. 74/2000.

norma penale che da quella amministrativa, in virtù del c.d. principio di specialità si applica la sanzione speciale, che normalmente è quella penale <sup>(19)</sup>.

La disciplina è contenuta nell'art. 19, che, tuttavia, conosce un'ampia deroga qualora a commettere una violazione sia una persona fisica, che agisce nel nome e per conto di un soggetto giuridico (ancorché privo di personalità giuridica), nel qual caso la sanzione amministrativa si applica nei confronti dell'ente <sup>(20)</sup>, facendo salvo il diritto di rivalsa (nei limiti della sanzione applicata) della persona giuridica nei confronti dell'autore materiale della violazione, che ha agito in suo danno.

In sostanza, vi è una distribuzione di responsabilità tra più soggetti.

La persona fisica, che dolosamente ha agito in nome e per conto dell'ente, soggiace alla sanzione penale, invece la persona giuridica rimane responsabile per le sanzioni amministrative derivanti dalla condotta del reo, fatto salvo l'esercizio del richiamato diritto di rivalsa <sup>(21)</sup>.

Applicando questo principio, è possibile che si abbia un vero e proprio concorso tra sanzioni penali e sanzioni non penali. Nel caso di violazioni di disposizioni tributarie aventi rilevanza penale e poste in essere da persone giuridiche, il soggetto che ha operato rimane esposto sia alla sanzione penale, sia all'azione di regresso da parte dell'ente. Secondo la dottrina è così configurabile “[...] una violazione dell'art. 3 Cost. con la discriminazione tra dipendente e/o legale rappresentante (nei confronti dei quali opererà il cumulo di sanzioni), e altri contribuenti (verso i quali l'anzidetto cumulo è inoperante)” <sup>(22)</sup>.

Si deve distinguere fra le seguenti tre categorie di soggetti:

<sup>(19)</sup> In argomento A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie, tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2015, p. 499, osserva che “la regola di specialità conduce ad individuare una relazione di genere a specie tra due disposizioni, dove una (quella c.d. speciale) contiene tutti gli elementi dell'altra (cd. generale), oltre ad elementi ulteriori specializzanti. In questo modo diventa possibile pervenire all'applicazione della sola disposizione speciale”.

<sup>(20)</sup> Infatti, G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 584, osserva che “l'art. 19 del D.lgs. 74/2000 dispone che per i soggetti di cui all'art. 11 primo comma, D.lgs. 472/1997, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, la permanenza, in ogni caso, della responsabilità per la sanzione amministrativa”.

<sup>(21)</sup> Ai sensi dell'art. 7 del d.l. n. 269/2003 “Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”.

<sup>(22)</sup> G. FALSITTA, *Diritto tributario*, cit., p. 585.

a) il dipendente o il rappresentante legale o negoziale di una persona fisica, nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, ovvero il dipendente o il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto, di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, sono sottoposti alla sanzione penale ed all'azione di regresso <sup>(23)</sup>;

b) eventuali concorrenti nel reato pure restano esposti alla sanzione penale;

c) altri contribuenti, puniti in base al disposto dell'art. 19, comma 1, del D.lgs. n. 74/2000 <sup>(24)</sup>.

Non risolve tale problema il successivo art. 21, a norma del quale, in ogni caso, l'ufficio competente irroga le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato (comma 1), posto che, comunque, queste non sono eseguibili, salvo che il procedimento penale si sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento, con formula che escluda la rilevanza penale del fatto (comma 2).

La disposizione, peraltro, contempla una deroga per i soggetti diversi da quelli indicati dall'art. 19, comma 2, nei confronti dei quali non opera la sospensione. Trattasi del dipendente, rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, ovvero del dipendente o rappresentante o amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze <sup>(25)</sup>.

In linea generale, salvo le richiamate eccezioni, la sanzione amministrativa viene irrogata nei confronti dell'imputato, ma non è eseguibile ed è differita fino alla definizione della vicenda penale, con la seguente variante:

a) ove il processo accerti l'irrilevanza penale della condotta, può darsi luogo alla riscossione delle sanzioni amministrative;

<sup>(23)</sup> Si veda l'art. 11, comma 1, del D.lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472.

<sup>(24)</sup> "Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale".

<sup>(25)</sup> Il principio di specialità si applica ai sensi del comma 1 dell'art. 19 del D.lgs. n. 74/2000, ma trova limite nel comma 2 a norma del quale "Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato". Cfr. A. CARINCI, *Il Principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, cit., 501.

b) ove il giudizio penale si concluda con la condanna del reo, le sanzioni amministrative sono applicate, in osservanza del “divieto di cumulo”, per la porzione di sanzione eccedente quella che si sarebbe applicata alle violazioni penalmente rilevanti.

La lettura *a contrario* dell’art. 21, comma 2, conferma la possibilità per l’amministrazione di emettere un provvedimento di irrogazione delle sanzioni esecutivo sia nei confronti dell’ente, sia nei confronti del rappresentante legale (obbligati solidali), stabilendo che per i soggetti di cui all’art. 19, comma 2 (sono gli stessi soggetti indicati nell’art. 11, comma 1, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) non opera alcun differimento della riscossione.

La questione evidenzia profili di criticità che, nella formulazione attuale della norma, permangono irrisolti.

Soccorre il principio di specialità che, alla luce del divieto del “*ne bis in idem*”, assume un significato del tutto peculiare.

Come ha osservato la dottrina <sup>(26)</sup> e, di recente, riconosciuto la stessa giurisprudenza <sup>(27)</sup>, l’art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU vieta di perseguire o condannare penalmente qualcuno per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva, così come vieta di perseguire un procedimento penale per l’applicazione di sanzioni penal-amministrative, qualora si sia formato in altro processo un giudicato per i medesimi fatti.

## 2.6. Doppio binario: coesistenza di processo penale, procedimento amministrativo e processo tributario.

L’ordinamento regola i rapporti tra il processo penale, il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario, dal momento che una medesima vicenda può avere rilievo in tutte e tre le sedi.

In particolare, il collegamento è disciplinato dall’art. 20 del D.lgs. n. 74/2000, e dagli artt. 3 e 349 del codice di procedura penale, in base al principio generale del “*doppio binario*”. Le vicende penali, in altre parole, non si riflettono necessariamente in quelle tributarie, e il giudice tributario limita dunque la sua cognizione ai fatti di natura fiscale. L’art. 20 rafforza

<sup>(26)</sup> G. FALSITTA, *cit.*, p. 585 e ss., A. CARINCI, *cit.*, p. 501 e ss.

<sup>(27)</sup> Si veda Trib. Bologna sez. I Ordinanza, 21 aprile 2015.

la volontà del legislatore di tener distinti i due procedimenti, che sorgono, in un caso, dall'attività amministrativa di accertamento dell'amministrazione e, nell'altro, da una fase conoscitivo – inquisitoria degli organi di polizia giudiziaria <sup>(28)</sup>. Inoltre, questa previsione, introdotta già nel 1982, si giustifica con il preciso obiettivo di evitare che il procedimento penale sia rallentato (o reso non incisivo) dai tempi del processo tributario (c.d. pregiudiziale tributaria). La disposizione dell'art. 20, infatti, prevede che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*.

I due processi, penale e tributario, seguono due strade separate, pur nella necessaria, reciproca correlazione.

La dottrina ha osservato che l'indipendenza tra le due procedure, oltre ad essersi “sfibrata”, rimane una petizione di principio, anche a seguito delle numerose interferenze tra i due procedimenti che fanno seguito alle numerose procedure deflattive del contenzioso <sup>(29)</sup>. Si allude, ad esempio, alle previsioni degli artt. 13 (*Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*), 13 bis (*Circostanze del reato*) e 14 (*Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario*) del D.lgs. n. 74/2000.

In tali disposizioni, è prevista per l'imputato la facoltà di fruire delle circostanze attenuanti nel caso in cui i debiti tributari (e le relative sanzioni accertate) siano estinti ovvero definiti (anche in via contenziosa) utilizzando gli strumenti deflattivi del contenzioso previsti dalla legge tributaria. Si

---

<sup>(28)</sup> Si veda, l'art. 12 del pregresso impianto normativo di cui alla l. n. 429/1982, il quale, già sancendo l'autonomia dei due procedimenti, vincolava il giudice tributario, nell'ipotesi di pronuncia in sede penale di sentenza di condanna passato in giudicato, a prendere atto dell'effettivo verificarsi dei fatti materiali accertati dal giudice penale. C'è da dire che tale impostazione, relativamente all'opportunità di far transitare materiale “istruttorio” all'interno del procedimento tributario, poste le indubbie e sostanziali difformità tra le due procedure, non appare di scarso rilievo in ordine all'efficacia probatoria di fatti oggetto di accertamento in sede penale. Per una più ampia disamina M. DI SIENA, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *il fisco*, 43/2014, p. 4259; si veda pure in tema Cass., sent. n. 17799 del 21 agosto 2007, ha osservato che *“L'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.c., non opera nel processo tributario, poiché, da un lato, vigono limitazioni alla prova (come il divieto alla prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna”*.

<sup>(29)</sup> M. DI SIENA, *cit.*, p. 4259.

richiama, poi, anche la possibilità per l'imputato di utilizzare la procedura premiale del patteggiamento nella misura in cui siano applicabili le circostanze attenuanti di cui al D.lgs. n. 74/2000 <sup>(30)</sup>. In tema, ci è utile rammentare l'indirizzo della Suprema Corte, secondo la quale "(...) *nessuna autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente [ . . . ]*" <sup>(31)</sup>.

Premesso ciò, permangono forti dubbi sulla tenuta costituzionale del c.d. doppio binario che, in settori analoghi a quello in esame, è già stato interessato da interventi demolitori della Corte EDU. In particolare, ci si riferisce al recente caso che ha riguardato la disciplina delle sanzioni contro gli abusi di mercato, disegnata sul modello del doppio binario in sede di trasposizione della Direttiva 2003/6/CE, totalmente smentito dalla sentenza Grande Stevens <sup>(32)</sup>. Questa decisione ha qualificato le gravi sanzioni amministrative regolate dal t.u.f. come vere e proprie sanzioni penali, ritenendole irrogate in esito a un procedimento sostanzialmente penale. Su tale presupposto, la Corte EDU ha affermato che lo Stato che abbia già esercitato la propria pretesa sanzionatoria, attraverso il procedimento amministrativo, non può avviare anche un processo penale sui medesimi fatti, e viceversa; inoltre, essa ha precisato che anche il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative deve rispettare gli standard essenziali del giusto processo penale.

Come hanno osservato i più attenti commentatori di questa decisione, il precedente "Grande Stevens" può irradiare effetti ben al di là del confine tematico dei c.d. abusi di mercato di competenza della Consob, fino ad investire il tema dei rapporti tra processo penale e procedimento sanzionatorio amministrativo, ispirato al principio del doppio binario, posto che

<sup>(30)</sup> Si veda, in senso contrario, M. DI SIENA, cit., *passim*.

<sup>(31)</sup> Cass., sent. n. 17799, 21 agosto 2007.

<sup>(32)</sup> Corte Edu, Grande Stevens e altri c. Italia, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18698/10, 4 marzo 2014, con la nota di A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *www.penalecontemporaneo.it*, ultima consultazione 9 dicembre 2016.

Sulla questione si è appena pronunciata la Corte costituzionale che, con la sentenza 12 maggio 2016, n. 102, ha dichiarato l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento alla disciplina procedimentale e sanzionatoria in tema di abusi di mercato prevista dal D.lgs. n. 28 febbraio 1998, n. 58 (T.U.F.).

procedono in via autonoma l'uno dall'altro e sono reciprocamente indipendenti. Con la sola differenza, non trascurabile, della presenza di meccanismi di coordinamento delle rispettive sanzioni, che almeno evitano il fenomeno del cumulo (art. 21).

Come già autorevolmente rilevato, è dubbio che un sistema così congegnato possa essere considerato immune da censure ai sensi dell'art. 4 Prot. 7, soprattutto a fronte della comprovata inefficacia del principio di specialità *ex art.* 19 D.lgs. n. 74/2000, ad evitare il cumulo dei procedimenti e delle sanzioni per quelli che, con ogni verosimiglianza, sarebbero considerati come i medesimi fatti dalla Corte di Strasburgo <sup>(33)</sup>.

Si pensi al reato prima esaminato di cui all'art. 10 *ter* D.lgs. n. 74/2000 (omesso versamento di Iva), in riferimento a cui la Corte di cassazione non ravvisa alcun impedimento al cumulo delle sanzioni e, perciò stesso, dei relativi procedimenti, tributario e penale, valorizzando in sostanza il diverso termine di adempimento degli obblighi amministrativamente e penalmente sanzionati. Ma proprio l'identità della prestazione imposta, in entrambi i procedimenti, potrebbe far immaginare, prima o poi, un intervento della Corte di Strasburgo nel senso di riconoscere la violazione dell'art. 4 Prot. 7, a partire dal momento in cui uno dei due procedimenti (tributario o penale) sia divenuto definitivo. Giova precisare che l'art. 4 del Protocollo n. 7, annesso alla CEDU, contempla il diritto al *ne bis in idem* nel sistema, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte EDU <sup>(34)</sup>.

Un simile rischio, dunque, dovrebbe indurre il legislatore italiano a intervenire in tempi ragionevoli, adoperandosi a riallineare ai principi europei

---

<sup>(33)</sup> G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, p. 953 ss.

<sup>(34)</sup> Art. 4 Protocollo n. 7 alla CEDU "Diritto di non essere giudicato o punito due volte: 1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta. 3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione". *convenzionale, come applicato ed interpretato dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*".

quegli ambiti, come il diritto tributario, connotati dal sistema del doppio binario per i medesimi fatti <sup>(35)</sup>.

<sup>(35)</sup> In relazione all'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU, con riferimento ad una fattispecie di reato di omesso versamento dell'Iva, era stata sollevata una questione di legittimità costituzionale che, tuttavia, la Corte costituzionale ha ritenuto non sussistente, alla luce delle modifiche intervenute con la recente riforma dei reati tributari (d.lgs. n. 158 del 2015), così Corte cost., ord. n. 112 del 2016, con nota di F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti per jus superveniens*, in *www.penale contemporaneo.it*, 10 dicembre 2016 ultima consultazione. In argomento si veda pure A. Poddighe, *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykanen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 104 ss. F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 23 dicembre 2016 ultima consultazione; E. SCAROINA, *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale e la giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. Pen.*, fasc. 7-8/2015, 2910; A. ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. Comm.*, fasc. 5, 2014, 855 ss.; S.G. GUIZZI, *Hic Rhodus, bic salta: l'incidenza del principio del ne bis in idem sulla disciplina del market abuse all'esame del giudice delle leggi*, in *Corr. giur.*, n. 5/2015, 597 ss.; G.M. BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cassazione penale*, fasc. 9, 2014, 3099 ss.

A proposito del "doppio binario" in ambito tributario: G. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5, 2014, pagg. 74 ss., e, in precedenza, M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18 maggio 2005.

## PARTE SETTIMA

### GIURISDIZIONE TRIBUTARIA. AMPIEZZA E LIMITI

#### CAPITOLO 1

#### MODELLO DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA. STRUTTURA E REGOLE

SOMMARIO: 1.1. Oggetto della giurisdizione tributaria: inquadramento generale. – 1.2. Caratteri e ampiezza della giurisdizione tributaria. – 1.3. Commissioni tributarie provinciali e regionali. – 1.4. Parti necessarie del processo. – 1.5. Litisconsorzio e intervento. – 1.6. Difesa tecnica e capacità di stare in giudizio nel processo tributario. – 1.7. Condizioni per l'impugnazione del provvedimento tributario: legittimazione ad agire e interesse a ricorrere. – 1.8. Provvedimenti tributari autonomamente impugnabili. – 1.9. Onere probatorio e prove ammesse.

#### **1.1. Oggetto della giurisdizione tributaria: inquadramento generale.**

Il cittadino, l'impresa e, in genere, il contribuente, prima di rivolgersi al giudice, possono invitare l'amministrazione a riesaminare una decisione definitiva nell'esercizio della sua autotutela, ovvero la potestà di risolvere conflitti, attuali o potenziali, eventualmente insorgenti con i destinatari dei suoi provvedimenti.

Come si è detto, trattasi della capacità di farsi giustizia da sé, che l'amministrazione esercita, d'ufficio o su domanda della parte interessata, avviando un procedimento amministrativo di secondo grado, che può condurre all'adozione di una decisione di annullamento dell'originario provvedimento (conclusivo del procedimento di primo grado) in quanto illegittimo, oppure alla sua revoca, per ragioni di opportunità (ipotesi non ricorrente in ambito tributario). In entrambi i casi, l'originaria decisione viene sostituita da un

nuovo provvedimento, appunto di autotutela. Ma può anche accadere che, a conclusione del procedimento di autotutela, l'ufficio confermi l'originario provvedimento.

In quest'ultimo caso, e in tutte le ipotesi in cui il contribuente ritenga di doversi direttamente rivolgere al giudice, senza chiedere un riesame agli uffici, egli è ammesso a presentare un ricorso dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, in virtù dell'art. 24 della Costituzione, a norma del quale tutti possono in agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi <sup>(1)</sup>. Infatti, contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale, che non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti: l'art. 113, comma 3, Cost., dispone che *“la legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa”*.

In attuazione di questi precetti costituzionali, più volte il legislatore ha messo mano all'oggetto del processo tributario <sup>(2)</sup>, conferendo un definitivo assetto alla relativa giurisdizione attraverso i decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992, in esecuzione della delega recata dall'art. 30 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, per la *“revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario”*. A distanza di un decennio, l'obiettivo della generale unificazione del settore è stato pressoché completato con l'art. 12, comma 2, della l. n. 448/2001, che ha esteso la sfera di cognizione delle commissioni tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto *“i tributi di ogni genere e specie”*. Alcuni anni dopo, l'art. 3 *bis* della l. 2 dicembre 2005, n. 248, novellando l'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992, ha aggiunto, dopo l'espressione *“tributi di ogni genere e specie”*, la locuzione *“comunque denominati”*.

<sup>(1)</sup> Con l'art. 12 della l. n. 448/2001, che ha modificato l'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992, il legislatore ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie *“aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie”* e alle *“sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio”*. Si è così superata la precedente disciplina, secondo la quale le controversie tributarie erano affidate al giudice civile con esclusione di una serie di imposte individuate in modo tassativo, che, tuttavia, concentravano il maggior contenzioso tributario, già affidato in via esclusiva alle commissioni tributarie. Al giudice civile sono rimaste le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento. Cfr. art. 2, *Oggetto della giurisdizione tributaria*.

<sup>(2)</sup> Oltre alla manualistica già citata, si veda in dottrina E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, F. TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sec. comm.*, vol. XI, Torino, 1994, p. 346; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, *passim*; M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014, *passim*.

La giurisdizione tributaria comprende oggi “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*”, con l’effetto di una forte svalutazione del criterio formale fine a sé stesso, perché, al di là del *nomen iuris*, ciò che conta è la natura tributaria della prestazione, costituente presupposto unico ai fini della individuazione della giurisdizione tributaria <sup>(3)</sup>.

Questa sistemazione della giurisdizione ha risolto le non poche difficoltà interpretative, sorte a causa dell’assenza nell’ordinamento di una nozione giuridica di “tributo”. Difficoltà che, grazie alla nuova formulazione della norma, sono state superate dalla giurisprudenza che, oltrepassando la portata dell’elenco dell’art. 2 del D.lgs. 546/1992, ha ricompreso sotto la medesima figura tutte le prestazioni coattive di carattere fiscale, che hanno fonte nel potere impositivo.

Ciò che viene in rilievo ai fini del radicamento della giurisdizione, perciò, è il criterio sostanziale dell’effettiva natura tributaria del prelievo, sulla cui base la giurisdizione tributaria attrae tutte le fattispecie patrimoniali coattive, ad eccezione di quelle che rappresentino il corrispettivo di una prestazione di servizio resa al contribuente/utente nell’ambito di un rapporto contrattuale, come nel caso del pedaggio autostradale <sup>(4)</sup>.

Vi è stato un ulteriore intervento legislativo con l’art. 9 del D.lgs. n. 156/2015, che ha nuovamente emendato l’art. 2 del D.lgs. n. 546/1992 nella medesima direttrice di “[...] *deferire alle commissioni [...] il maggior numero di questioni contenziose, anche se abbiano perduto il loro carattere originariamente fiscale*” <sup>(5)</sup>. Oggi, grazie alla clausola generale secondo cui “*appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*”, la giurisdizione tributaria comprende tutte le liti relative ai tributi, comprese le sovrainposte, e le addizionali e le misure cautelari (ipoteca e sequestro) richieste dall’amministrazione finanziaria a tutela del credito erariale.

Per completezza, occorre specificare che alla giurisdizione tributaria sono devolute anche le controversie di natura catastale e, dunque, quelle concernenti l’intestazione, la delimitazione, la figura, l’estensione e il classamento dei terreni e degli immobili e la ripartizione dell’estimo. A queste si aggiungono le controversie sulla consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della rendita catastale.

<sup>(3)</sup> Cfr. per tutti, G. MELIS, *Diritto tributario*, cit., p. 494.

<sup>(4)</sup> Cfr. Cass. 13 gennaio 2003, n. 298, in *Corr. Giur.*, 2003, 1165.

<sup>(5)</sup> G. GAFFURI, *Diritto Tributario*, cit., p. 195.

A sua volta, anche il giudice tributario, al pari del giudice ordinario, se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applica in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva in ogni caso l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente <sup>(6)</sup>. Il giudice tributario risolve in via incidentale anche tutte le questioni da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, con l'unica e rilevante eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio (c.d. cognizione incidentale) <sup>(7)</sup>.

## 1.2. Caratteri e ampiezza della giurisdizione tributaria.

A seguito dell'estensione a tutti i tributi di ogni genere e specie <sup>(8)</sup>, quella tributaria si profila come una giurisdizione esclusiva e di carattere generale <sup>(9)</sup>, cui sono devolute “*tutte le controversie*” in materia di imposte e tasse, che assorbe, senza limitazioni, ogni questione relativa all'*an* o al *quantum* del tributo.

<sup>(6)</sup> Sul potere di disapplicazione del giudice tributario, si veda l'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992, “*Poteri delle commissioni tributarie*”. Ancora più rilevante il potere di disapplicazione riconosciuto al giudice dal successivo art. 8, relativo alle sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie “*quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce*”.

<sup>(7)</sup> Così l'art. 2, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992.

<sup>(8)</sup> Per effetto dell'ampliamento dell'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992 ad opera della l. 448/2001. Un limite è stato rinvenuto in tema di sanzioni amministrative nel senso che se queste non scaturiscono dalla violazione di norme tributarie, la giurisdizione rimane quella del giudice ordinario e non delle commissioni tributarie il cui processo resta imprescindibilmente collegato alla natura tributaria del rapporto (Corte cost. 238/2009, 141/2009, Cass. SS.UU. 1864/2011), salvo il limite del giudicato implicito, che impedisce qualsiasi rilievo d'ufficio del difetto di giurisdizione, così Cass. SS.UU. 1706/2013. In questo senso, va segnalata una delimitazione dei confini della giurisdizione tributaria con la semplificazione operata dal D.lgs. 156/2015 sull'art. 2 del D.lgs. 546/92, che contiene il richiamo ai tributi delle “*relative sanzioni*” in luogo delle “*sanzioni amministrative comunque irrogate dagli uffici finanziari*”, in adesione al *decisum* della Corte cost. sent. n. 130/2008, che aveva ritenuto la precedente formulazione suscettibile di ambiguità, laddove individuava la giurisdizione tributaria non con riferimento alla materia controversa, ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione.

<sup>(9)</sup> Per un inquadramento generale della tematica della giurisdizione esclusiva sugli atti dell'amministrazione pubblica, estesa alla tutela dei diritti soggettivi, si veda il fondamentale studio di C. VARRONE, *Stato sociale e giurisdizione sui diritti del giudice amministrativo*, Napoli, 2001

Al pari di quello amministrativo, il processo tributario presenta un carattere impugnatorio. A differenza del primo che, di regola, rimane sul piano di un sindacato di legittimità e, perciò, estrinseco al provvedimento, il secondo è strutturato quale controllo pieno, tanto sull'atto quanto sul rapporto sottostante. Dunque, mentre solo in casi limitati e tassativi la giurisdizione amministrativa penetra il merito dell'atto impugnato, quella tributaria pervade sempre *ab intra* la funzione impositiva in concreto esercitata, attraverso l'esame della pretesa sostanziale a base del provvedimento impugnato<sup>(10)</sup>.

Questa peculiare giurisdizione è stata attribuita *ratione materiae* ad un giudice *ad hoc*, con clausola di esclusiva e indipendentemente dal contenuto della domanda o dal tipo di provvedimenti emessi dall'amministrazione finanziaria<sup>(11)</sup>. Si può persino affermare che il processo tributario abbia lo stesso oggetto del procedimento tributario<sup>(12)</sup>, cioè l'accertamento del rapporto, proprio in ragione della particolare ampiezza della sua giurisdizione che, a sua volta, riflette la peculiarità del rapporto giuridico sottostante, regolato «alla stregua di un rapporto di debito-credito»<sup>(13)</sup>, nel quale rilevano non solo interessi ma anche diritti e obblighi<sup>(14)</sup>. Non a caso,

<sup>(10)</sup> In argomento si segnala Cons. Stato sez. IV, sent., 29 febbraio 2016, n. 853, secondo cui “*conserva attualità, quindi, il principio in passato affermato dal Giudice regolatore della giurisdizione (Cassazione civile sez. un. 24/02/1987 n. 1948) secondo il quale in sede di disamina della spettanza della giurisdizione tra plesso amministrativo e Commissione tributaria occorre interrogarsi in ordine alla circostanza se “la controversia abbia o non abbia ad oggetto la concreta disciplina di tale rapporto”*. Ed in ipotesi positiva laddove risulti “*chiara la stretta inerenza dell'atto al rapporto tributario*”, è necessario affermare la spettanza della giurisdizione al Giudice tributario, essendo “*inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di tale posizione rispetto all'atto in questione – se, cioè, si configuri un interesse legittimo o un diritto soggettivo – giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, di conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere tout court affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario*”. In base all'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992, a tale giurisdizione è affidata la tutela del contribuente avverso provvedimenti impositivi di tributi di ogni genere e specie comunque denominati, emessi dall'amministrazione finanziaria: il *petitum* sostanziale consiste nella richiesta di annullamento, come tale idoneo a radicare la *potestas decidendi* delle commissioni tributarie (Cass., SS.UU., 21 marzo 2006 n. 6224).

<sup>(11)</sup> Sul punto Cass. nn. 20889/2006, 27209/2009, e 3773/2014.

<sup>(12)</sup> Sul versante del diritto amministrativo, la problematica dei rapporti tra procedimento e processo è stata affrontata anche da G. SALA, *Procedimento e processo nella nuova legge 241*, cit., 572 ss.

<sup>(13)</sup> Cfr. A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978, 24.

<sup>(14)</sup> Prima dell'abolizione del contenzioso amministrativo, con l. 20 marzo 1865, n. 2248, le controversie tributarie aventi a oggetto le imposte dirette, erano, secondo il modello francese, riservate ai giudici del contenzioso amministrativo, e solo quelle riguardanti le imposte

la giurisdizione tributaria sussiste sia che si controverta sull'esistenza del potere impositivo, sia che se ne contesti l'esercizio in concreto <sup>(15)</sup>, e copre lo spazio che va dal sindacato sul merito della pretesa sino a quello sul corretto esercizio del potere impositivo, ovviamente in base al principio della domanda: *da mihi factum et tibi dabo ius* <sup>(16)</sup>. A tal riguardo, non v'è dubbio che anche il processo tributario sia dominato dal principio dispositivo, di guisa che comunque è la parte a delimitare il potere di intervento del giudice tributario attraverso la domanda in base al combinato disposto dell'art. 99 c.p.c., secondo cui "*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve proporre la domanda al giudice competente*", e dell'art. 112 c.p.c., per il quale "*Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa*" <sup>(17)</sup>.

Naturalmente, perché vi sia giurisdizione tributaria è necessario che la lite sorga dall'esercizio di un potere impositivo sussumibile nello schema

indirette erano demandate al giudice ordinario. Dopo la sua abolizione, sebbene si attribuì al giudice ordinario una competenza generale in materia, quest'ultima venne perimetrata in modo stringente: l'art. 6, comma 1, della l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, escludeva dalla competenza dell'autorità giudiziaria le questioni relative all'estimo catastale e al riparto di quote, nonché tutte le altre sulle imposte dirette, fin quando non avesse avuto luogo la pubblicazione dei ruoli; inoltre, per tutte le imposte, era stata prevista l'applicazione della clausola "*solve et repete*" di tal che l'azione civile in materia tributaria era preclusa in mancanza del pagamento dell'imposta controversa, eretto a presupposto processuale della regolare instaurazione del contenzioso.

<sup>(15)</sup> Cfr. Cass., ord. n. 106/2015, secondo cui l'impugnazione attribuisce al giudice tributario la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una "*impugnazione-merito*", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, che implica per il giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte. Pertanto, il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di merito e sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte; nello stesso senso Cass., sez. VI, sent. 19 febbraio 2004, n. 3309 (ancora Cass. 5 settembre 2008 n. 22453, Cass. 16 marzo 2009 n. 6364, Cass. 3 luglio 2009 n. 15717 e Cass. 12 maggio 2011 n. 10396, Cass. ord. 21 novembre 2013 n. 26157 e Cass. 19 settembre 2014 n. 19750).

<sup>(16)</sup> Correttamente la dottrina amministrativistica si è espressa nel senso di ritenere che il giudice tributario è chiamato a sindacare l'attività istruttoria compiuta dall'amministrazione in vista del provvedimento e la correttezza del risultato raggiunto, tuttavia non sembra condivisibile la tesi secondo cui non verrebbe in rilievo l'obbligazione tributaria, in argomento S.S. SCOCA, *Potestà impositive e posizioni soggettive del contribuente*, cit., p. 7 ss., osserva che "*anche se dal provvedimento nasce l'obbligazione tributaria, l'oggetto del processo deve ravvisarsi in ciò che è accaduto prima del (e fino al) l'adozione del provvedimento*".

<sup>(17)</sup> Sul principio della domanda Cass., sez. 5, sent. n. 15051 del 2 luglio 2014, in C.E.D. Cass. n. 631568.

potestà-soggezione, tipico del rapporto tributario. Viceversa, se si tratta di una controversia tra soggetti privati, e, dunque, non sorta nei confronti di un soggetto pubblico investito di *potestas* impositiva, ciò vuol dire che manca il vincolo tributario, indefettibile presupposto del relativo processo<sup>(18)</sup>. È per tale ragione che il giudice investito della giurisdizione deve accertare l'esistenza del rapporto obbligatorio e non limitarsi alla valutazione formale *ab extra* del provvedimento impositivo: appartengono alla sfera del potere giurisdizionale tributario tutte le questioni, con sostanziale irrilevanza, ai fini della proposizione del ricorso, della dicotomia interesse legittimo-diritto soggettivo<sup>(19)</sup>. Ad esempio, è attratta dalla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie non solo la cognizione dell'obbligazione principale e di quella che concerne la corresponsione degli interessi, anche anatocistici,

<sup>(18)</sup> Si vedano Cass. nn. 15031/2009, 8312/2010, 2064/2011, 7526/2013, 3773/2014 e da ultimo Cass. civ. SS.UU., sent., 16 febbraio 2016, n. 2950.

<sup>(19)</sup> Per un utile confronto con la nozione di "giurisdizione esclusiva" in ambito amministrativo si vedano: V. CAIANIELLO, *I caratteri della giurisdizione amministrativa esclusiva*, in *Foro Amm.*, 1971, III, pp. 480 ss.; E. CARDI, S. COGNETTI, *Eccesso di potere (atto amministrativo)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, vol. V, Torino, 1990, pp. 346 ss.; A. ROMANO, *I caratteri originari della giurisdizione amministrativa e la loro evoluzione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1994; F. CARINGELLA, G. DE MARZO, F. DELLA VALLE, R. GAROFOLI, *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo dopo la l. 21 luglio 2000, n. 205*, Milano, 2001; S. CASSESE, *Verso la piena giurisdizione del giudice amministrativo. Il nuovo corso della giustizia amministrativa italiana*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 1999; G. CORAGGIO, *Merito amministrativo*, in *Enc. Dir.*, val. XXXVI, Milano, 1976, pp. 132 ss.; V. DOMENICHELLI, *Giurisdizione esclusiva e processo amministrativo*, Padova, 1988; E. FOLLIERI, *La tutela nei confronti della pubblica amministrazione e nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativa*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1999, pp. 615 ss.; R. IANNOTTA, *La giurisdizione del giudice amministrativo*, Milano, 1985; A. PAINO, *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo*, in *Giust. Amm.*, *La riforma del processo amministrativo* (Appendice al Trattato di diritto amministrativo), a cura di S. Cassese, Milano, 2001; N. PAOLANTONIO, *Interesse pubblico specifico e apprezzamenti amministrativi*, in *Dir. Amm.*, 1996; ID., *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo*, Padova, 2000; V. PARISIO (a cura di), *Potere discrezionale e controllo giudiziario*, Milano, 1988; A. POLICE, *Il ricorso di piena giurisdizione davanti al giudice amministrativo, II, Contributo alla teoria dell'azione nella giurisdizione esclusiva*, Padova, 2001; R. TISCINI, *La giurisdizione esclusiva*, in *Il processo davanti al giudice amministrativo, Commento sistematico alla L. 205/2000*, a cura di B. Sassani, R. Villata, Torino, 2001; B. TONOLETTI, *Mero accertamento e processo amministrativo: analisi di casi concreti*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 2002, n. 3, pp. 593 ss.; P.M. VIPIANA, *Giurisdizione amministrativa esclusiva*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, vol. VII, Torino, 1991, pp. 377 ss.; S. VINTI, *Valutazioni comparative e sindacato giurisdizionale*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 2002, n. 3, pp. 520 ss.

Sulla nozione di eccesso di potere F. BENVENUTI, *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1950, pp. 24 ss.; G. DE CESARE, *Problematica dell'eccesso di potere amministrativo*, Padova, 1973; A. AZZENA, *Natura e limiti dell'eccesso di potere*, Milano, 1976.

ma altresì la cognizione della domanda diretta ad ottenere il risarcimento del danno da svalutazione monetaria sulla somma indebitamente versata e trattenuta, atteso che tale giudice ha gli stessi poteri istruttori del giudice civile per l'accertamento e la valutazione del rapporto <sup>(20)</sup>.

Come ha correttamente chiarito la giurisprudenza, il processo tributario non è del tipo impugnazione-annullamento ma del tipo impugnazione-merito, giacché rivolto non alla mera eliminazione dell'atto impugnato, bensì alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dello stesso accertamento dell'amministrazione, e, di riflesso, della esternazione di scienza resa dal contribuente su cui esso si basa.

Tale giurisdizione, come si è detto, è valevole in tutti i casi in cui si controverta di uno specifico rapporto tributario e, perciò, resta totalmente indifferente al contenuto dell'azione, nella quale sono attratte tutte le domande e le impugnazioni: sono comprese le domande rivolte avverso il rifiuto espresso dell'amministrazione a procedere in autotutela <sup>(21)</sup>, con i limiti recentemente chiariti dalla Corte costituzionale <sup>(22)</sup> e con il vincolo "... *delle controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento*" <sup>(23)</sup>, appartenenti alla giurisdizione del giudice ordinario, e degli atti amministrativi generali e dei regolamenti che, viceversa, sono impugnabili davanti al giudice amministrativo <sup>(24)</sup>. Infatti, l'art. 7, comma 4, dello Statuto del Contribuente prevede che "*La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*".

In generale, le principali azioni esperibili dinanzi al giudice tributario, che, data la natura piena della giurisdizione, conosce sempre del merito del rapporto, senza limitarsi al solo profilo formale di legittimità, sono così riassumibili <sup>(25)</sup>:

– azione di nullità del provvedimento impositivo carente degli elementi essenziali indicati dall'art. 21-*septies*, comma 1, della l. n. 241/1990

<sup>(20)</sup> Così Cass., SS.UU., 4 ottobre 2002, n. 14274.

<sup>(21)</sup> Su questo punto la giurisprudenza si è mostrata ondivaga; si vedano Cass. n. 7511 del 15 aprile 2016 e Cass. n. 14246/2015.

<sup>(22)</sup> Cfr. Corte Costituzionale n. 181/2017.

<sup>(23)</sup> Cfr. Cass. SS.UU., n. 11082, 8 maggio 2007.

<sup>(24)</sup> Cfr. Cass., SS.UU., n. 16776/2005, e nello stesso senso anche n. 7388/2007, in *Boll. Trib.*, 2007, 1223, viene riconosciuta la giurisdizione delle commissioni tributarie anche in ordine al controllo dell'esercizio dell'autotutela, con il limite che il giudice non può sostituirsi all'amministrazione finanziaria in valutazioni di tipo discrezionale.

<sup>(25)</sup> Sul tema anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 354.

secondo cui “È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”, ovvero allorché ricorrano specifiche ipotesi di nullità previste dalla legge tributaria <sup>(26)</sup>;

– azione di annullamento (totale o parziale) del provvedimento tributario affetto da uno dei vizi di legittimità del provvedimento amministrativo ai sensi dell’art. 21-*octies*, comma 1, della l. n. 241/1990, (*Annulabilità del provvedimento*) secondo cui “è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”;

– azione cautelare, diretta ad ottenere la sospensione di un provvedimento tributario;

– azione di condanna, per la corresponsione di somme indebitamente versate o il rimborso di posizioni a credito, quando ne ricorrono i presupposti stabiliti dalla legge;

– azione di ottemperanza, al fine di ottenere l’adempimento da parte dell’amministrazione degli obblighi derivanti da una sentenza esecutiva.

### 1.3. Commissioni tributarie provinciali e regionali.

In ragione della sua peculiare evoluzione storica, con un percorso analogo a quello amministrativo, anche il processo tributario soffre di quello che è stato indicato come “ibridismo strutturale”. In passato, infatti, il contenzioso era ordinato su due livelli, l’uno amministrativo e l’altro effettivamente giurisdizionale, tanto che “nella prima fase si verificava la correttezza dell’atto amministrativo (...) nella seconda fase entravano in gioco i diritti soggettivi” <sup>(27)</sup>. Oggi, sono state entrambe assorbite in un solo procedimento, di natura giurisdizionale, con la struttura tipica del processo amministrativo, e la funzione del processo civile, dandosi luogo ad una sorta di *tertium genus* processuale. Si vedrà che l’azione dinanzi al giudice tributario si propone attraverso il ricorso, nelle forme, modalità e tempi stabiliti per l’impugnazione di ogni atto della pubblica amministrazione, ma nella sostanza, il

<sup>(26)</sup> Ad esempio, in tema di interpello, l’art. 11, comma 3, della l. n. 212/2000 prevede che “Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo”.

<sup>(27)</sup> Così P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., p. 590-591.

primo esercita gli stessi poteri di cognizione, di condanna e di esecuzione del giudice civile.

L'art. 1 del D.lgs. n. 546/1992 – detto anche codice del processo tributario – rubricato “*Gli organi della giurisdizione tributaria*”, dispone che “*La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. 2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*”<sup>(28)</sup>.

Le commissioni tributarie provinciali sono distribuite sull'intero territorio dello Stato, con sede nel capoluogo di ogni provincia, mentre le commissioni regionali sono istituite nel capoluogo di ogni regione. Ad ogni sezione della Commissione è assegnato “*un presidente, un vice presidente e non meno di quattro Giudici*”, e ogni collegio giudicante è composto da un numero invariabile di tre membri<sup>(29)</sup>.

La loro competenza è inderogabile e il relativo difetto è rilevabile anche d'ufficio, ma soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce. Per questo non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza. La sentenza con cui il giudice dichiara la sua incompetenza “*rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della Commissione tributaria in essa indicata*”, una volta che il processo viene riassunto<sup>(30)</sup>.

Dal punto di vista territoriale, le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti dei soggetti che hanno sede nella loro circoscrizione. In appello, la competenza spetta alle commissioni tributarie regionali della medesima circoscrizione. In tema si è pronunciata la Corte costituzionale, con la sentenza 3 marzo 2016, n. 44, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del D.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui questo prevedeva la competenza delle commissioni tributarie provinciali, per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio riscossione con sede nella loro circoscrizione, anche nel caso in cui tale sede apparteneva ad una circoscrizione diversa da quella degli enti locali concedenti<sup>(31)</sup>. Nel merito la Corte ha osservato che,

<sup>(28)</sup> Per completezza si precisa che, al pari delle altre giurisdizioni, anche in materia tributaria è previsto un sindacato della Corte di cassazione per le questioni di legittimità, su cui si tornerà nell'ultimo capitolo.

<sup>(29)</sup> Così art. 2 del D.lgs. n. 545/1992.

<sup>(30)</sup> La disciplina dell'incompetenza è regolata dall'art. 5.

<sup>(31)</sup> Cfr. Corte cost., sent. 3 marzo 2016, n. 44.

in riferimento all'art. 24 Cost., tale precetto costituzionale “*non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti, purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale*”. Nella specie, il legislatore aveva individuato un criterio attributivo della competenza che concretizzava «*quella condizione di “sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione garantito dall'art. 24 della Costituzione “suscettibile” di integrare la violazione del citato parametro costituzionale*»». Difatti, poiché l'ente locale non incontra alcuna limitazione di carattere geografico-spaziale nell'individuazione del terzo cui affidare il servizio di accertamento e riscossione dei propri tributi, secondo la Corte lo «spostamento» richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto di azione, garantito dal parametro evocato, era potenzialmente idoneo a costituire una condizione di sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione.

Infine, l'art. 2 del D.lgs. n. 545/1992, detta i requisiti generali per ricoprire la carica di giudice tributario, e le tassative cause di incompatibilità: i componenti sono individuati tra soggetti dotati di adeguata esperienza e competenza professionale, ma non svolgono in via esclusiva la funzione giudiziaria: sono “*giudici non togati, ad indicare la mancanza di un incarico di lavoro esclusivo e specifico relativo alla materia tributaria*”<sup>(32)</sup>. Tale aspetto, tuttavia, desta qualche perplessità dal momento che i giudici tributari sono organi giurisdizionali e quello che si svolge dinanzi alle commissioni è, a tutti gli effetti, un processo. Sarebbe auspicabile, come in passato, un raccordo con la giurisdizione amministrativa, cui il legislatore prima o poi dovrebbe devolvere il controllo sugli atti (anche) dell'amministrazione tributaria. Essendo particolarmente esperto delle vicende amministrative tra cittadino e autorità pubbliche, il giudice amministrativo è infatti il più idoneo a conoscere della materia tributaria.

#### 1.4. Parti necessarie del processo.

Anche il processo tributario, sul modello di quello amministrativo, è un processo di parti, alle quali spetta dare l'impulso iniziale, farlo proseguire, allegare le prove, ed eventualmente farlo cessare senza che la controversia sia

<sup>(32)</sup> P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., p. 591. In ogni caso, per le figure apicali devono essere rispettate le prescrizioni di cui all'art. 3 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

decisa, nel caso di rinuncia, per inattività delle parti stesse o perché si estingue la materia del contendere<sup>(33)</sup>. Va tuttavia precisato che mentre la parte privata ha la disponibilità della situazione dedotta in giudizio, nel senso che può sempre rinunciare al gravame e lasciare che diventi definitiva l'imposizione, lo stesso non può dirsi per l'amministrazione, che può rinunciare alla pretesa solo quando ciò corrisponda alla puntuale previsione di una norma sostanziale, ad esempio in tema di accordi, oppure nel caso di palese illegittimità del provvedimento da essa adottato.

Sul piano strutturale, le parti necessarie del giudizio sono il ricorrente, che lo promuove, cioè il contribuente che si ritiene leso da un atto tributario illegittimo, e la resistente, che è l'autorità amministrativa che ha emanato l'atto o, eventualmente, posto in essere il comportamento lesivo. In altre parole, il ricorrente è la parte attiva che propone il ricorso diretto a ottenere una pronuncia giudiziale di annullamento del provvedimento tributario lesivo, mentre il resistente è l'ente che ha adottato l'atto amministrativo tributario impugnato<sup>(34)</sup>.

Nello specifico, il legislatore ha individuato le parti che agiscono dinanzi alle commissioni tributarie:

- il ricorrente, ovvero il soggetto che ha proposto ricorso avverso uno dei provvedimenti autonomamente impugnabili elencati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/92, anche se non ancora definitivi ma, tuttavia, già in grado di produrre una lesione attuale;
- gli uffici dell'amministrazione finanziaria dello Stato (agenzia delle entrate e agenzia delle dogane e dei monopoli, ecc.);
- gli altri enti impositori, ad esempio, i comuni o le regioni dotati di *potestas* impositiva;
- l'agente della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446/1997 (albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali).

Ora, anche per la rappresentanza in giudizio, il processo tributario è disciplinato in modo alquanto peculiare. Le parti diverse dalle agenzie fiscali e dagli enti locali possono stare in giudizio mediante un procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o

<sup>(33)</sup> La disciplina dell'estinzione del processo è dettata dagli artt. 44, 45 e 46 del D.lgs. n. 546/1992. Questa può avvenire per: a) rinuncia delle parti al ricorso (Art. 44); b) per inattività delle parti (Art. 45); c) per cessazione della materia del contendere (Art. 46).

<sup>(34)</sup> In argomento A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; F.V. ALBERTINI, *La pluralità delle parti nel processo tributario*, Torino, 2013.

affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata. Si seguono, in genere, le regole per la rappresentanza tributaria presenti nell'art. 63 del dpr n. 600/73, "Rappresentanza e assistenza dei contribuenti". Come si vedrà meglio oltre, l'agenzia delle entrate e l'agenzia delle dogane e dei monopoli e l'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, stanno in giudizio direttamente <sup>(35)</sup> o mediante la struttura territoriale sovraordinata.

### 1.5. Litisconsorzio e intervento.

Il legislatore ha poi regolato il caso che alle parti originarie si aggiungano altri soggetti: trattasi dei due casi del litisconsorzio e dell'intervento <sup>(36)</sup>.

<sup>(35)</sup> Cfr. quanto recentemente affermato dalle SS. UU.: "Possono così enunciarsi i seguenti principi di diritto nell'interesse della legge ai sensi dell'art. 363 c.p.c., comma 3: "impregiudicata la generale facoltà di avvalersi anche di propri dipendenti delegati davanti al tribunale ed al giudice di pace, per la rappresentanza e la difesa in giudizio l'Agenzia delle Entrate Riscossione si avvale: - dell'Avvocatura dello Stato nei casi previsti come ad essa riservati dalla convenzione con questa intervenuta (fatte salve le ipotesi di conflitto e, ai sensi del 30 ottobre 1933, n. 1933, art. 43, comma 4, di apposita motivata Delib. da adottare in casi speciali e da sottoporre all'organo di vigilanza), oppure ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, ovvero, in alternativa e senza bisogno di formalità, né della Delib. prevista dal richiamato art. 43, comma 4 R.D. cit., - di avvocati del libero foro - nel rispetto del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, artt. 4 e 17 e dei criteri di cui agli atti di carattere generale adottati ai sensi del medesimo D.L. 193 del 2016, art. 1, comma 5 - in tutti gli altri casi ed in quelli in cui, pure riservati convenzionalmente all'Avvocatura erariale, questa non sia disponibile ad assumere il patrocinio"; "quando la scelta tra il patrocinio dell'Avvocatura erariale e quello di un avvocato del libero foro discende dalla riconduzione della fattispecie alle ipotesi previste dalla Convenzione tra l'Agenzia e l'Avvocatura o di indisponibilità di questa ad assumere il patrocinio, la costituzione dell'Agenzia a mezzo dell'una o dell'altro postula necessariamente ed implicitamente la sussistenza del relativo presupposto di legge, senza bisogno di allegazione e di prova al riguardo, nemmeno nel giudizio di legittimità" (Cass. SS.UU. 19 novembre 2019 n. 30008).

<sup>(36)</sup> R. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008, p. 2350 ss. Data la sostanziale corrispondenza con il processo amministrativo si vedano pure: F. BASSI, *Litisconsorzio necessario e processo amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 1987, n. 2, pp. 171 ss.; C. CONSOLO, *La tutela del terzo contro una sentenza passata in giudicato del giudice amministrativo di primo grado: sviluppi giurisprudenziali a cavallo fra opposizione ed appello del terzo*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 1999, n. 1, pp. 254 ss.; F. PATRONI GRIFFI, *Spunti riflessivi sulla legittimazione all'appello: controinteressato e "terzo"*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 1991, pp. 239; S. SANTORO, *Appunti sull'intervento nel processo amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1986, n. 4, pp. 552 ss.; R. TASSONE, *L'intervento ad opponendum e legittimazione all'appello*, in *Giur. It.*, 1993.

Il principio generale alla base dei due istituti è quello secondo cui se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti presenti nello stesso processo, dal momento che la controversia non può essere decisa solo parzialmente, cioè limitatamente ad alcuni di essi. Pertanto, nel caso in cui il contribuente non abbia proposto e notificato il ricorso nei confronti di tutti i soggetti indicati ovvero il processo non sia stato instaurato nei confronti di tutte le parti necessarie, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa, che deve avvenire entro un termine stabilito a pena di decadenza (*litisconsorzio necessario*). A differenza del processo amministrativo, nello schema processuale tributario non è contemplata la figura del controinteressato, vale a dire il soggetto titolare di un interesse contrapposto a quello del ricorrente, strumentale alla sopravvivenza del provvedimento impugnato. Questo si spiega anzitutto in ragione della indisponibilità e personalità della prestazione tributaria, che si riferisce esclusivamente al soggetto inciso e, in secondo luogo, si deve ricondurre al modello di giurisdizione tributaria, che non è di mera legittimità come nella generalità dei casi del processo amministrativo. Unica eccezione è rappresentata dal caso in cui un soggetto potrebbe ricevere un vantaggio dall'adozione di un provvedimento di accertamento che, allo stesso tempo, produce effetti sfavorevoli nella sfera giuridica di un altro soggetto. Ma questa eventualità, nella struttura formale del processo tributario, dà luogo al fenomeno del *litisconsorzio necessario* testé delineato <sup>(37)</sup>.

Vi è poi il caso in cui intendono intervenire volontariamente soggetti che, insieme al ricorrente, sono parti del rapporto tributario controverso, ovvero il destinatario dell'atto intende chiamarli in giudizio. In tali evenienze, tali soggetti si costituiscono nelle forme prescritte per la parte resistente (cioè l'ente impositore), in quanto applicabili (*intervento volontario*).

Naturalmente, tutti coloro che intervengono nel processo, sia nel primo sia nel secondo dei due casi esaminati, hanno diritto di spiegare le proprie difese notificando apposito atto a tutte le parti. Se non si costituiscono nel termine di decadenza, tuttavia, non potranno impugnare autonomamente l'atto, se non in via adesiva e aderendo alle ragioni di una delle parti principali.

---

<sup>(37)</sup> In dottrina sulla figura del controinteressato si vedano le attente osservazioni di E. PICOZZA, *Il processo amministrativo*, Milano, 2008, p. 111 ss., spec. p. 115, dove si osserva come "nella giurisdizione esclusiva, invece, la figura del controinteressato è destinata ad essere assorbita nel tema del *litisconsorzio attivo, obbligatorio o facoltativo*".

### 1.6. Difesa tecnica e capacità di stare in giudizio nel processo tributario.

Il codice del processo tributario disciplina in modo puntuale l'assistenza tecnica dinanzi al giudice tributario, prevedendo che i soggetti diversi dalla parte pubblica <sup>(38)</sup> devono obbligatoriamente essere assistiti da un difensore abilitato. Fanno eccezione le controversie con un limitato valore <sup>(39)</sup>. Nel nostro ordinamento, è abilitato all'assistenza dinanzi alle commissioni tributarie un elevatissimo numero di soggetti:

- a) avvocati;
- b) soggetti iscritti nella sezione A commercialisti dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- c) consulenti del lavoro;
- d) impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto degli enti impositori e del ministero dell'economia, nonché gli ufficiali e ispettori della Guardia di Finanza, se cessati dall'impiego dopo almeno venti anni di effettivo servizio, di cui almeno gli ultimi dieci prestati a svolgere attività connesse ai tributi <sup>(40)</sup>;
- e) soggetti iscritti (alla data del 30 settembre 1993) nei ruoli di periti ed esperti (iscritti in camera di commercio) in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio <sup>(41)</sup>;
- f) funzionari delle associazioni di categoria <sup>(42)</sup>;
- g) dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (Cnel) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c., comma 1, n. 1) <sup>(43)</sup>;

<sup>(38)</sup> Trattasi degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446/1997 che hanno il compito di riscuotere i tributi locali.

<sup>(39)</sup> Cfr. art. 12, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992.

<sup>(40)</sup> Cfr. art. 63, comma 3, del dpr n. 600/73.

<sup>(41)</sup> Medesimo discorso per i titoli equipollenti o per il diploma di ragioniere, limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'Iva, l'Irpef, l'Irap e l'Ires.

<sup>(42)</sup> Limitatamente a quelli che, alla data di entrata in vigore del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle intendenze di finanza competenti per territorio, ai sensi del comma 3, ultimo periodo, dell'art. 30, del dpr 26 ottobre 1972, n. 636.

<sup>(43)</sup> Sempre limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale.

h) dipendenti dei centri di assistenza fiscale (Caf) di cui all'articolo 32 del D.lgs. n. 241/1997, e delle relative società di servizi <sup>(44)</sup>.

La peculiarità della giurisdizione tributaria è perciò di essere aperta a molte categorie di professionisti, nell'ottica di favorire una difesa tecnica ampia, senza bisogno di consulenze tecniche. Le liti catastali, ad esempio, sono generalmente affrontate direttamente dai tecnici, senza necessità di avvalersi di una difesa tecnica *legale*. Ciò rende, in effetti, il processo più spedito.

L'ordinamento ha poi attribuito una speciale capacità di stare in giudizio ai soggetti dell'amministrazione tributaria, operando una distinzione tra enti statali e locali. Le agenzie fiscali e l'agente della riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso, stanno in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Ancora più singolare è la capacità riconosciuta alle cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari, che stanno in giudizio direttamente per il contenzioso in materia di contributo unificato.

Infine, il comune, la provincia e gli altri enti locali nei cui confronti è proposto il ricorso, possono stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi o, in mancanza di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa competente <sup>(45)</sup>.

### **1.7. Condizioni per l'impugnazione del provvedimento tributario: legittimazione ad agire e interesse a ricorrere.**

Come si è visto, nel processo tributario il contribuente assume la veste di ricorrente e attiva il procedimento giurisdizionale dinanzi alla Commissione tributaria. Per questo, a differenza del modello processuale civile, che è strutturato sul rapporto tra l'attore, che formula la domanda giudiziale, e il convenuto, che resiste, quello tributario si presenta con il paradigma del processo amministrativo, che perfettamente si adatta alla controversia fiscale, a partire dalle condizioni dell'impugnazione: a) legittimazione al ricorso; b) interesse a ricorrere.

---

<sup>(44)</sup> Purché in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

<sup>(45)</sup> La disciplina è contenuta nell'art. 11 del D.lgs. n. 546/1992, rubricato "*Capacità di stare in giudizio*".

Ai fini dell'ammissibilità del ricorso è necessario che il contribuente abbia interesse a proporlo e, cioè, sia legittimato a rivolgersi al giudice, in conseguenza dell'adozione di un provvedimento tributario con effetti lesivi della sua sfera. In sostanza, il contribuente può ricorrere solo se gli è stato notificato un provvedimento impositivo tra quelli elencati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/92, in presenza delle condizioni che saranno esaminate di seguito. Una volta avviato il processo, è l'amministrazione finanziaria a rivestire il ruolo di attore in senso sostanziale, mentre il ricorrente può essere ritenuto solo un attore in senso formale. Ciò, poiché il cittadino si rivolge al giudice in conseguenza della precedente iniziativa dell'amministrazione sfociata nell'adozione di un provvedimento lesivo nei suoi confronti. L'azione da cui prende le mosse il processo, perciò, è quella pubblica dello Stato, che avanza una pretesa di natura tributaria, e non quella del cittadino che si difende.

Nel processo amministrativo può anche accadere che il cittadino ricorra non solo per ottenere l'annullamento di un atto dell'amministrazione, ma per richiedere un bene della vita che si è visto negare dalla prima. Questa seconda ipotesi può verificarsi anche nella vicenda processuale tributaria: per esempio in tema di tutela contro il silenzio, contro il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, di sanzioni pecuniarie ed interessi ed altri accessori non dovuti (art. 19, lett. g), o contro il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari (lett. h).

Proprio questa peculiarità del rapporto processuale, si riflette sulla categoria dell'interesse ad agire.

Nel processo civile, alla base della domanda giudiziale vi deve essere un interesse giuridicamente tutelato, strumentale alla possibilità di conseguire un bene della vita, ovvero una concreta utilità, qualora l'impugnazione sia accolta. Lo stesso, in linea generale, si può dire per il processo tributario e amministrativo, dove, di norma, la concreta utilità perseguita è costituita dall'annullamento del provvedimento (ad esempio, un diniego di concessione, una pretesa tributaria, contro cui è possibile per il cittadino ricorrere, rispettivamente, dinanzi al giudice amministrativo o tributario), che potrà essere vagliato sulla base dei motivi fatti valere dal ricorrente. Per questa ragione, l'azione è ammissibile e il processo è procedibile solo se il destinatario della pretesa avrà interesse effettivo a vedere annullato l'atto impositivo e, al contrario e per la stessa ragione, non potrà invocarsi interesse ad agire se l'atto notificato non produce una lesione. Legittimato attivo è pertanto il destinatario dell'atto, mentre il legittimato passivo è l'ufficio che ha emesso l'atto impositivo, oppure rifiutato il rimborso.

Quindi, nel processo amministrativo e tributario, aventi ad oggetto una controversia pubblica, legittimazione al ricorso e interesse al ricorso identificano posizioni soggettive nettamente distinte.

La legittimazione ad agire si riferisce alla titolarità di una posizione sostanziale qualificata e differenziata, e, pertanto, all'esistenza di una situazione giuridica attiva, ritenuta meritevole di protezione dall'ordinamento, relativa ad un bene della vita inciso dal potere esercitato dall'amministrazione.

L'interesse al ricorso presuppone la possibilità di ricevere un'utilità attraverso l'accoglimento della domanda di annullamento, a prescindere dal suo carattere finale o strumentale.

Pertanto, ai fini della proposizione del ricorso, è necessaria la sussistenza delle seguenti condizioni:

a) la titolarità di una posizione giuridica, che nel processo tributario rileva sia quale interesse legittimo, sia quale diritto soggettivo, inteso come "posizione giuridica complessa" in rapporto all'esercizio dell'azione amministrativa;

b) l'interesse ad agire, in corrispondenza di una lesione diretta ed attuale, inteso come concreta possibilità di perseguire un bene della vita attraverso il processo a norma dell'art. 100 c.p.c.: "*per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse*".

Collegato alla legittimazione ma da essa distinto, perciò, vi è l'interesse ad agire che rappresenta la posizione di chi, avendo visto leso un proprio diritto, necessita di rivolgersi al giudice. In altri termini, ai sensi dell'art. 100 c.p.c. perché si possa configurare un interesse ad agire, è necessaria la prospettazione di una lesione concreta ed attuale della sfera giuridica personale del contribuente <sup>(46)</sup>. L'interesse ad agire deve essere: personale, e cioè apprezzato in relazione alla necessità della persona; attuale, cioè contestuale

<sup>(46)</sup> A differenza del processo tributario, nel quale il contribuente agisce sempre in forza di un interesse personale e individuale che connota in forma personale la legittimazione al ricorso, nel processo amministrativo trovano tutela anche posizioni collettive, ad esempio in materia ambientale: in questo secondo caso, si è osservato "ciò che sostanzia la posizione di chi – associazione o singolo individuo – agisce in giudizio per la tutela del bene ambiente, è la titolarità di un interesse collettivo (in questo caso come "interesse di tutti" gli aderenti, e dunque come mera somma di interessi legittimi) ovvero un singolo interesse legittimo", che la giurisprudenza collega al criterio della "*vicinitas*", utilizzato per "individuare la differenziazione delle posizioni azionate e radicare la legittimazione dei singoli per la tutela del bene ambiente" e che risulta rispondente "non già alla definizione della legittimazione attiva (che deriva da una posizione sostanziale in altro modo individuata), quanto più propriamente dell'interesse ad agire", così Cons. St., sez. IV, 5 settembre 2016, n. 3805.

alla proposizione della domanda; concreto, cioè valutabile in relazione al pregiudizio effettivamente discendente dal provvedimento impugnato.

Mancando una delle due condizioni il ricorso non è ammesso: la sua inammissibilità implica che l'atto processuale non viene esaminato nel merito, mancando gli elementi essenziali a dar vita all'impugnazione, e il processo termina con una pronuncia di mero rito. Pertanto, è *“inammissibile, per difetto d'interesse, un'impugnazione con la quale si deduca la violazione di norme giuridiche, sostanziali o processuali, che non spieghi alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte e che sia diretta quindi all'emanazione di una pronuncia priva di rilievo pratico”* <sup>(47)</sup>.

### 1.8. Provvedimenti tributari autonomamente impugnabili.

La legge individua in modo puntuale non solo l'oggetto della giurisdizione tributaria, ma anche quello del processo, fornendo persino una elencazione degli *“atti impugnabili”* dinanzi al giudice tributario.

In base all'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, sono autonomamente ricorribili:

- a) avviso di accertamento;
- b) avviso di liquidazione (in ciò comprendendo sia l'avviso di liquidazione “puro” sia l'avviso di rettifica e liquidazione);
- c) provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) ruolo e cartella di pagamento (che è la conseguenza del ruolo stesso);
- e) avviso di mora;
- f) iscrizione di ipoteca sugli immobili;
- g) fermo di beni mobili registrati;
- h) atti relativi alle operazioni catastali;
- i) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- j) diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- k) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

La tipizzazione degli atti impugnabili ha la finalità di agevolare la delimitazione della giurisdizione del giudice tributario.

<sup>(47)</sup> Cass. civ. sez. V, 8 settembre 2003, n. 13091; sul punto anche Cass. nn. 5702/2001, 3472/1999, 12241/1998, 912/1995, 4267/1986, 4616/1984.

Come si è in precedenza anticipato, tale elencazione, secondo la giurisprudenza, non può giustificare un diniego di giustizia in presenza di atti, provvedimenti e fattispecie che, seppur non inclusi nella prima, integrano una compiuta pretesa tributaria o comportano un'imposizione (ad es. rifiuto di uno sgravio). Al contrario, la giurisdizione tributaria non si estende fino a comprendere atti che non fanno riferimento a rapporti prettamente tributari, che sono unicamente quelli connessi alla nozione di "tributo". Ad esempio, pur essendo riscossa tramite una cartella esattoriale, una violazione del codice della strada non potrà essere impugnata dinanzi al giudice tributario, non riguardando prestazioni fiscali. Prevale, rispetto al titolo dell'atto che la contiene, il contenuto della pretesa: si è detto che l'elencazione tassativa degli atti impugnabili non osta ad una interpretazione estensiva, non ponendosi questione di *nomen iuris*, essendo ormai condiviso il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Ne consegue che, se presentano una matrice prettamente tributaria e una portata lesiva della sfera giuridica del contribuente, sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie anche gli atti che rigettano un'istanza di rimborso oppure il diniego di autotutela. Sul merito di tali questioni, alla posizione assolutamente rigida della parte erariale si affianca una giurisprudenza non sempre univoca<sup>(48)</sup>. In disparte tali diatribe, il problema può essere risolto in base ai principi generali del sistema amministrativo tributario, che ricollegano la nozione di interesse a

<sup>(48)</sup> Il caso del diniego di autotutela è assolutamente peculiare; è prevalente l'opinione della giurisprudenza che ammette l'impugnabilità del diniego di autotutela, a condizione che il contribuente si limiti a colpire la legittimità del diniego. Nel caso di atti ormai definitivi, infatti, essendo venuta meno la possibilità di procedere ad una impugnazione ordinaria, ed essendo preclusa ogni questione concernente il merito della pretesa (Cass. 20 novembre 2015 n. 23765; Cass. 3 dicembre 2014 n. 25563; Cass. ord. 17 ottobre 2013 n. 23649; Cass. ord. 17 ottobre 2013 n. 23645 e Cass. SS.UU. 23 aprile 2009 n. 9669), è necessario che sia provata l'illegittimità del procedimento amministrativo che ha condotto al provvedimento finale, ovvero al diniego di autotutela. In questo caso, l'impugnazione non costituirebbe certo una duplicazione della tutela offerta dalla possibilità di impugnare tempestivamente l'atto, e non si traduce in una reviviscenza di un rapporto definitivo, ma in un sindacato sull'attività pubblica che ha condotto ad un diverso atto amministrativo di natura provvedimentale: il diniego stesso. È tuttavia necessario che il contribuente, andando a sindacare un'attività discrezionale della pubblica amministrazione, evidenzi non solo il *vulnus* subito ma anche l'interesse pubblico che dovrebbe spingere l'amministrazione alla caducazione di un atto ormai definitivo (Cass. 18 giugno 2012, n. 10020), in riferimento a cui, in altre parole, è già stato formulato un giudizio cristallizzato o nell'emissione dell'atto stesso o nella mancata impugnazione, e dunque nell'acquiescenza del contribuente. Fermi i richiamati requisiti, si ammette anche l'impugnabilità degli atti di autotutela parziale in presenza di un provvedimento originario definitivo (Cass. 8 luglio 2015, n. 14243). In tema Cfr. Corte Cost. 181/2017.

impugnare a quella della lesione concreta e attuale. Di conseguenza, in presenza di un atto impositivo tributario, idoneo a produrre una lesione negativa immediata al contribuente, questi sarà sempre ammesso ad impugnarlo, anche se non previsto dall'art. 19.

### 1.9. Onere probatorio e prove ammesse.

Il processo tributario mostra tratti peculiari anche dal punto di vista delle prove, con una struttura speculare a quella propria del processo amministrativo e, dunque, con gli stessi limiti rispetto al processo civile.

Iniziamo col dire che, intanto v'è il ricorso in quanto l'amministrazione ha concluso il procedimento e adottato un provvedimento: ciò vuol dire che, all'atto dell'instaurazione del giudizio, è ampiamente terminata anche la fase istruttoria che ha condotto alla decisione finale.

È bene ricordare che, per produrre effetti, gli atti amministrativi in genere e, in particolare, anche quelli dell'amministrazione fiscale, non hanno bisogno di essere confermati dal giudice. Una volta notificato, l'atto tributario è immediatamente efficace ed esecutivo, e diventa definitivo acquistando la stessa forza della sentenza passata in giudicato, se non è impugnato nei termini. Così, un avviso di accertamento regolarmente notificato, integra una pretesa definitiva e compiuta, con piena attitudine ad essere eseguito. Come si è visto, in materia di sanzioni, in mancanza di definizione agevolata e di presentazione delle eventuali difese, l'atto di contestazione della sanzione diventa esso stesso automaticamente definitivo e assurge a vero e proprio provvedimento di irrogazione.

Il contribuente che impugna il provvedimento ha, perciò, l'onere di dimostrare che è illegittimo, perché non conforme alla legge o basato su fatti erronei, il che impone di fondare il ricorso su elementi di prova atti a sconfiggere quanto dedotto nell'atto impositivo.

Da parte sua, l'amministrazione, salva l'irrelevanza di taluni vizi meramente procedurali o formali dell'atto, cui si applica la previsione dell'art. 21-*octies*, comma 2, della l. n. 241/1990<sup>(49)</sup>, non può – analogamente

---

<sup>(49)</sup> In base al comma 2 dell'art. 21-*octies*, (Annullabilità del provvedimento) “2. *Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del*

al processo amministrativo – integrare in giudizio la motivazione attraverso fatti e prove nuove, che avrebbe dovuto correttamente introdurre nel procedimento, in leale contraddittorio con il contribuente.

L'ordinamento, infatti, distingue la vicenda procedimentale da cui nasce il provvedimento tributario dalla vicenda processuale azionata attraverso la proposizione del ricorso, in base al principio in virtù del quale non possono essere rimessi alla valutazione del giudice, ai fini della decisione del ricorso, elementi che il contribuente non ha avuto la possibilità di conoscere durante il procedimento, venendo altrimenti meno il necessario equilibrio tra le parti e i rispettivi diritti, e tra onere probatorio e prove ammesse.

Per questa ragione, l'amministrazione ha l'obbligo di fornire e illustrare le ragioni della decisione attraverso un'adeguata motivazione dell'atto, che permetta (sia al ricorrente sia al giudice) di collegare i fatti noti (gli elementi di prova) ai fatti ignoti (ad esempio l'evasione) <sup>(50)</sup>. Così, ad esempio, in un accertamento analitico la ricostruzione reddituale, con l'ausilio della contabilità aziendale prodotta dal contribuente, potrà condurre al fatto ignoto, cioè il maggiore reddito e, dunque, l'omesso versamento delle imposte.

Ora, come ampiamente detto, il processo tributario ha carattere impugnatorio: spetta al ricorrente provare l'inesistenza o l'illegittimità dei motivi a base dell'atto impositivo, così come è obbligo dell'amministrazione motivare puntualmente il suo provvedimento. Ma la capacità probatoria del contribuente è limitata: l'art. 7 del D.lgs. n. 546/92, da un lato, ha dotato il giudice tributario di un ampio potere di indagine, prevedendo che *“ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”* ma, dall'altro, ha perimetrato la capacità di prova del contribuente escludendo *“... il giuramento e la prova testimoniale”*.

Ciò induce a ritenere che quello tributario è un processo prettamente documentale, con un diretto collegamento tra istruttorie amministrativa e processuale, dal momento che l'ufficio trasferisce al giudice gli elementi di prova formati nel corso del procedimento. In particolare, possono prodursi in giudizio i verbali delle dichiarazioni rese da terzi agli uffici, alla guardia di

---

*procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”. La norma si applica anche ai provvedimenti tributari, e si estende al relativo processo.

<sup>(50)</sup> L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000), rubricato *“Chiarezza e motivazione degli atti”*.

finanza o, comunque, formati durante il procedimento di accertamento <sup>(51)</sup>. Ma il valore di questi atti è comunque limitato <sup>(52)</sup> e, d'altra parte, il contribuente non può in sede processuale contestare tali affermazioni attraverso un controesame o la chiamata di un terzo essendo preclusa, come si è precisato, la prova testimoniale o l'esame orale <sup>(53)</sup>. Peraltro, in tema di imposte sui redditi, l'art. 32, comma 4, del dpr n. 600/1973, dispone che *“Le notizie e i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione, a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa”*. Lo stesso principio è previsto in materia di Iva dall'art. 52, comma 5, del dpr n. 633/1972. La giurisprudenza ha tuttavia interpretato in modo restrittivo queste fattispecie, limitative del diritto di difesa, che non possono essere applicate oltre i casi espressamente previsti

<sup>(51)</sup> In questo senso cfr. Cass. 6 novembre 2013 n. 24930, Cass. 21 ottobre 2013 n. 23729, Cass. 2 ottobre 2013 n. 22519, Cass. 2 ottobre 2013 n. 22519 e Cass. 26 febbraio 2014 n. 4614. Sul tema è intervenuta anche la Corte costituzionale, osservando che *“Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di “parità delle armi”. Ciò non vuol dire, peraltro, che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale. Allorché ciò avvenga, il giudice tributario (...) potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciuti gli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando (...) l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. E non è dubbio che, in presenza di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere restino soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione proprio delle decisioni giurisdizionali”*.

<sup>(52)</sup> In tema, si veda Cass. civ. sez. V, sent., 26 gennaio 2015, n. 1290, secondo *“l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di efficacia in sede giurisdizionale, trova, con specifico riguardo al contenzioso tributario, ostacolo invalicabile nella previsione del D.lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – eludendo il divieto di giuramento e prova testimoniale un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo (Cass. 15 gennaio 2007, n. 703; 17 giugno 2008, n. 16348; 19 marzo 2010, n. 6755; 24 gennaio 2013, n. 1663)”*.

<sup>(53)</sup> Sul punto cfr. Cass. 1° marzo 2002 n. 2992, Cass. 14 maggio 2007 n. 11048, Cass. 14 marzo 2007 n. 5942 e Cass. 13 novembre 2006 n. 24200, Cass. 21 ottobre 2013 n. 23729 e Cass. 15 ottobre 2013 n. 23325.

dalla legge <sup>(54)</sup>. È possibile invece produrre nel processo le prove raccolte in giudizi di natura differente. Il giudice tributario, da parte sua, valuta le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti (art. 116 cpc). Ovviamente, anche nel processo tributario vi è spazio per soluzioni conciliative, sia in primo grado sia durante il processo di appello, disciplinate dal D.lgs. n. 546/92 (Capo II della sezione V) <sup>(55)</sup>.

Concludendo, in ciò risiede il limite maggiore del modello processuale in esame, che inevitabilmente incide sulla effettività della tutela, in ragione di una discriminazione tra le parti sul piano probatorio, essendo sostanzialmente precluso al ricorrente avvalersi di prove diverse da quelle documentali, peraltro a cospetto di un'amministrazione che ha già formata la sua di prova, prima del processo, attraverso gli atti del procedimento – alla cui formazione il contribuente non sempre può partecipare, come nel caso di tributi non armonizzati – cui il legislatore attribuisce ampia rilevanza. Ciò proprio, tuttavia, convince della importanza che questo sia un processo di merito (e non di forma) poiché in tal modo, ai limiti della parte privata sopperisce il giudice, con un'ampia capacità di indagine e valutazione, che si estende anche alla possibilità di disporre l'esperimento di una consulenza tecnica <sup>(56)</sup>.

---

<sup>(54)</sup> Cass., sez. V, sent. n. 16536 del 14 luglio 2010.

<sup>(55)</sup> In particolare, si vedano l'art. 48, rubricato "*Conciliazione fuori udienza*", e l'art. 48 *bis* che disciplina la conciliazione in udienza; in ultimo, l'art. 48 *ter* prevede le regole della definizione del debito conciliato ed il pagamento delle somme dovute.

<sup>(56)</sup> In tema Cass., sez. V, sent. n. 955 del 20 gennaio 2016.

## CAPITOLO 2

### DISCIPLINA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 2.1. Procedimento di reclamo e mediazione: procedibilità del ricorso. – 2.2. Proposizione del ricorso introduttivo: il processo tributario di primo grado. – 2.3. Proposizione del ricorso per motivi aggiunti, di memorie e repliche. – 2.4. Processo cautelare nell'interesse del contribuente. – 2.5. (*Segue*). Processo cautelare nell'interesse dell'amministrazione pubblica. – 2.6. (*Segue*). Processo cautelare in materia di aiuti di Stato: il rito abbreviato. – 2.7. Mezzi di impugnazione. Il processo di appello. – 2.8. (*Segue*). Onere di impugnazione incidentale, riproposizione dei motivi e divieto di *ius novorum*. – 2.9. (*Segue*). Giudizio di cassazione: il rinvio al giudice di merito. – 2.10. (*Segue*). Giudizio di revocazione. – 2.11. Giudizio di ottemperanza. – 2.12. Vicende sospensive e interruttive del processo tributario.

#### 2.1. Procedimento di reclamo e mediazione: procedibilità del ricorso.

Ove, in conseguenza del provvedimento, la vicenda sostanziale non trovi esito nel pagamento o in un procedimento di autotutela, con la notifica del ricorso viene dato impulso alla vicenda processuale, che si svolge dinanzi al giudice tributario.

In via propedeutica, il legislatore ha però previsto una fase di reclamo-mediazione, per le controversie di valore inferiore a cinquantamila euro. Trattasi di un peculiare procedimento collegato al processo, di cui costituisce lo stadio preliminare. A questa struttura pre-contenziosa corrisponde la funzione deflattiva dell'istituto, diretto a contenere il numero di vertenze, vincolando il contribuente all'attesa di un termine di novanta giorni volto all'eventuale riesame della controversia ovvero al raggiungimento di un accordo di mediazione, onde transigere la lite con lo Stato-fisco ed evitare del tutto la fase giudiziale <sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Analizzando i dati del 2014, il risultato sembra positivo: su quasi centomila istanze di mediazione attivate (escluse quelle improponibili e inammissibili), più di cinquantaduemila si sono concluse con un accordo.

Questa procedura è retta dall'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546/92, situata al centro della disciplina del processo tributario, tra Titolo I, “*Disposizioni generali*” (artt. 1-17 *bis*) e Titolo II, “*Il processo*” (artt. 18-70).

Nell'economia del processo, tale posizione intermedia non è casuale ma sta a significare che, nella fase di reclamo-mediazione, il contenzioso vero e proprio non è ancora iniziato. Peraltro, dopo le recenti novelle legislative <sup>(2)</sup>, per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo, e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare <sup>(3)</sup>.

La lite è quindi sospesa in pendenza di questa fase preliminare, con rinvio del termine di costituzione in giudizio. Il differimento della litispendenza è ottenuto attraverso l'accorgimento di rendere il ricorso improcedibile sino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data della sua notifica all'ente impositore, tempo entro il quale deve essere conclusa la procedura di reclamo-mediazione <sup>(4)</sup>.

In questo spazio procedimentale, le agenzie fiscali devono provvedere all'esame del reclamo e della eventuale proposta di mediazione, affidati a strutture diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria <sup>(5)</sup>.

---

<sup>(2)</sup> Si veda l'art. 9 del D.lgs. n. 156/2015, che ha sostituito l'art. 17 *bis* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

<sup>(3)</sup> Così l'art. 12, comma 2, seconda parte, del D.lgs. n. 156/2015: “*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*”.

Quanto alle controversie di valore indeterminabile, come precisato dall'art. 17 *bis*, nel perimetro della mediazione sono incluse esclusivamente “*quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo*” del D.lgs. n. 546/1992, cioè “*le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale*”.

<sup>(4)</sup> Dopo qualche incertezza interpretativa è stato affermato che “*Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale*”. Ne deriva, inoltre, che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2 dell'art. 17 *bis*. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo; vale la pena di rimarcare che non di rado i tempi delle Commissioni eccedono di gran lunga i novanta giorni necessari alla mediazione.

<sup>(5)</sup> Va precisato che le disposizioni di cui all'art. 17 *bis*, in quanto compatibili, si applicano anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. In ogni caso, la disposizione di cui all'art. 17 *bis* non si applica alle controversie di cui all'art. 47 *bis*.

Questa distinzione è stata prevista di recente, nell'ottica di tutelare l'attività valutativa delle agenzie stesse. È ciò utile a separare la procedura di reclamo-mediazione anche dalle procedure eventuali di accertamento con adesione e, in alternativa, di autotutela.

In caso di accoglimento totale o parziale del reclamo, ai fini del perfezionamento dell'accordo non è sufficiente la sottoscrizione dell'atto di mediazione, occorrendo il versamento delle somme dovute entro il termine di venti giorni, o della prima rata, in caso di richiesta di pagamento in modalità dilazionata. Viceversa, se non intende accogliere integralmente il reclamo o l'eventuale istanza di mediazione, l'amministrazione formula d'ufficio una sua proposta "(...) *avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*". L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute dal contribuente e, in quanto compatibili, si applicano le norme sulla procedura di accertamento con adesione, di cui al D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Particolarmente interessante si mostra la disciplina sanzionatoria connessa alla procedura di reclamo/mediazione, non estranea ad arbitraggi difensivi. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge, mentre sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali ed assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Inoltre, durante i novanta giorni in cui è pendente lo studio del reclamo-mediazione, i termini di pagamento e riscossione sono sospesi.

## **2.2. Proposizione del ricorso introduttivo: il processo tributario di primo grado.**

Nel caso di rigetto della domanda di reclamo, si aziona il processo con l'iscrizione della causa nel ruolo della Commissione tributaria. La disciplina è contenuta negli articoli da 18 a 48 *ter* del D.lgs. n. 546/1992, talora indicato come codice del processo tributario. Come si è già visto, anche dinanzi al giudice tributario l'azione è promossa nella forma del ricorso <sup>(6)</sup>, il quale, salvo che il contribuente intenda difendersi personalmente <sup>(7)</sup>, deve essere

---

<sup>(6)</sup> Il ricorso è la forma utilizzata anche in altri riti di competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria, per esempio nel processo del lavoro, o nel processo cautelare, ecc.

<sup>(7)</sup> Questa facoltà è prevista dall'art. 12 del D.lgs. n. 546/92, per le liti che non superino il valore di 3.000,00 euro.

sottoscritto dal difensore, e contenere l'indicazione della qualifica in forza della quale egli è legittimato ad assumere la difesa.

Il ricorso deve contenere l'indicazione dei seguenti elementi:

- la Commissione tributaria cui è diretto;
- il ricorrente e suo legale rappresentante, residenza o sede legale o domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, codice fiscale e indirizzo di posta elettronica certificata;
- l'amministrazione, agenzia fiscale o altro ente nei cui confronti il ricorso è proposto;
- l'atto impugnato, l'oggetto della domanda e i motivi del ricorso stesso.

Ove manchi o sia assolutamente incerto uno degli elementi indicati, ovvero nel caso in cui non sia sottoscritto, il ricorso è inammissibile. Secondo la giurisprudenza, la carenza nell'atto introduttivo del processo delle indicazioni necessarie per la individuazione del legale rappresentante del ricorrente, inficia l'atto medesimo e ne determina l'inammissibilità tutte le volte che sia causa di incertezza assoluta al riguardo <sup>(8)</sup>.

Il ricorso deve essere proposto entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento impugnato <sup>(9)</sup> con le modalità previste dall'art. 16 *bis* del

<sup>(8)</sup> In relazione al principio illustrato nel testo, Cass. civ. sez. V, sent., 18 marzo 2016, n. 5413, secondo cui “Il giudice di merito, limitandosi a dichiarare l'inammissibilità del ricorso di primo grado sulla base della mera carenza “dell'indicazione personale del legale rappresentante”, e della mancata indicazione nel mandato della persona che lo ha conferito, senza indagare se tale carenza costituisca causa di incertezza assoluta (ad esempio verificando se la firma del mandato fosse leggibile o se il legale rappresentante fosse identificabile per il tramite dei documenti di causa, circostanze evidenziate nel secondo motivo di ricorso sotto il profilo dell'art. 360 c.p.c., n. 5), ha violato il suddetto principio di diritto”. Va specificato comunque che le cause di inammissibilità devono essere interpretate in senso restrittivo, in tal senso particolarmente significativa Cass., sent. 31 ottobre 2005 n. 21170.

<sup>(9)</sup> Il ricorso introduttivo e, in genere, gli atti del processo tributario – ad esclusione di quello innanzi alla suprema Corte di cassazione per il quale si applicano le norme del codice di procedura civile – sono notificati secondo le modalità previste dagli artt. 16, 17 e 20 del D.lgs. n. 546/92. In particolare, l'art. 17 dispone che: “Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16. La spedizione del ricorso a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate”. Pertanto, la notifica del ricorso alla Commissione tributaria di primo e secondo grado, da effettuare entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento contro cui è proposto, può essere fatta con tre modalità: consegna diretta dell'originale del ricorso; spedizione a mezzo posta dell'originale del ricorso; notifica a mezzo di ufficiale giudiziario. Per le notificazioni via posta non è ammissibile l'utilizzo di vettori privati (Cass. ord. 18 dicembre 2014 n. 26704). Alla notifica del ricorso nei confronti dell'ente impositore deve seguire la costituzione in giudizio del

D.lgs. n. 546/92. Un termine diverso è quello previsto per il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi e altri accessori non dovuti (indebito tributario): in tali casi il ricorso può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione, presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta, e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto <sup>(10)</sup>.

È bene precisare che il termine per la proposizione del ricorso è perentorio, con la conseguenza che il ricorso è inammissibile, e l'atto diventa definitivo, se, entro tale termine, non avviene la notifica del gravame nei confronti dell'ente che ha emesso l'atto impugnato <sup>(11)</sup>.

Entro trenta giorni dalla notifica, il ricorrente ha l'onere di costituirsi in giudizio: anche questo termine è perentorio e l'inosservanza comporta l'inammissibilità del gravame, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. La costituzione consiste e si perfeziona col deposito del ricorso, regolarmente notificato, presso la Commissione tributaria.

A loro volta, anche le parti resistenti, che sono "*l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446*", debbono costituirsi in giudizio entro sessanta giorni dalla notifica.

Attraverso le controdeduzioni, l'amministrazione espone compiutamente le sue difese, prende posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi; propone tutte le eccezioni, processuali e di merito, che non siano rilevabili d'ufficio e provvede, se è necessario per la tutela dell'interesse pubblico, alla chiamata in causa dei terzi.

All'atto del deposito del ricorso, che avviene presso la segreteria della Commissione tributaria, questa ne cura l'iscrizione nel "registro generale ricorsi", assegnando un numero progressivo e l'anno. Essa forma il fascicolo d'ufficio, inserendovi i fascicoli del ricorrente e delle altre parti con gli atti e i documenti prodotti, nonché, successivamente, gli originali dei verbali di

---

ricorrente nei successivi trenta giorni ai sensi dell'art. 22 del D.lgs. n. 546/92. Sia il termine di notifica che quello per il deposito per il ricorso sono perentori e a pena di inammissibilità.

<sup>(10)</sup> La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, si veda l'art. 21, D.lgs. n. 546/92, "*Termine per la proposizione del ricorso*".

<sup>(11)</sup> Così l'art. 16, D.lgs. n. 546/92; ove la spedizione del ricorso sia operata a mezzo posta, dev'essere eseguita tramite plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso, il ricorso s'intende notificato al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.

udienza, delle ordinanze e dei decreti e copia delle sentenze. Il ricorrente ha poi l'onere di curare, entro venti giorni, il deposito dei documenti di cui intende avvalersi, che devono essere elencati nell'atto (ad esempio il ricorso) cui sono allegati o, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale, ed in numero di copie pari a ciascuna delle altre parti.

In seguito all'iscrizione del ricorso, il presidente della Commissione tributaria assegna il ricorso ad una sezione.

Dopo un primo esame preparatorio (a seguito di cui, con suo decreto il presidente accerta eventuali cause di inammissibilità rilevabili *prima facie*), ove non si ritenga di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'art. 27 (*esame preliminare del ricorso*) viene nominato il giudice relatore, ed è fissata la data per la trattazione della controversia.

### 2.3. Proposizione del ricorso per motivi aggiunti, di memorie e repliche.

Può accadere che, successivamente all'iscrizione del ricorso, l'amministrazione depositi nuovi documenti precedentemente non conosciuti dal ricorrente, o che ne sia ordinata l'esibizione da parte della Commissione: in queste ipotesi il contribuente può proporre ricorso c.d. per motivi aggiunti, disciplinato dall'art. 24 <sup>(12)</sup>, diretto ad integrare gli originari motivi di ricorso con le nuove censure e gli autonomi vizi che intendesse far valere avverso i nuovi documenti. La forma nella quale sono proposti i motivi aggiunti è la stessa del ricorso originario, di cui deve contenere gli stessi elementi, e vale lo stesso termine di sessanta giorni decorrenti dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia di tale deposito o è venuto altrimenti a conoscenza dei nuovi documenti.

Al riguardo, il legislatore ha previsto un rito alquanto rigido, sanzionato con una causa di inammissibilità che è in grado di influenzare finanche l'esito dell'originario ricorso: se è stata già fissata la trattazione della controversia, il ricorrente deve dichiarare che intende proporre motivi aggiunti non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che conseguentemente vanno rinviate ad altra data per gli adempimenti necessari (art. 24, comma 3).

<sup>(12)</sup> Cfr. art. 24 del D.lgs. n. 546/92, "Produzione di documenti e motivi aggiunti".

Ben più frequente della notifica di un ricorso per motivi aggiunti, è il deposito di memorie e repliche difensive, che deve avvenire entro dieci giorni liberi. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio, sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data dell'udienza.

Il processo di merito, salva la fase cautelare di cui si dirà subito appresso, si celebra in udienza pubblica di trattazione, nella quale il giudice c.d. relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia, e in seguito il presidente ammette le parti alla discussione.

Su istanza della parte interessata, il collegio può disporre il differimento della discussione a udienza fissa, se la difesa è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti.

Il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza – di cui è redatto processo verbale dal segretario – o, se questa non vi è stata, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio <sup>(13)</sup>.

Quando ne ricorrono i motivi, la deliberazione in camera di consiglio può essere rinviata di non oltre trenta giorni. La decisione, che assume la forma della sentenza, viene depositata in segreteria e così pubblicata.

#### **2.4. Processo cautelare nell'interesse del contribuente.**

Al pari del processo amministrativo, anche per quello tributario è prevista una fase cautelare, volta a permettere al giudice di apprestare idonee misure per evitare che, nel tempo necessario a concludere il giudizio di merito con la sentenza, il contribuente possa subire un pregiudizio grave ed irreparabile, o, come vedremo nel successivo paragrafo, sia l'amministrazione a vedere compromessa l'esigibilità del credito tributario.

Se da un lato, la sentenza è lo strumento con cui il giudice conferisce assetto definitivo alla lite, per il rispettivo grado, rappresentando il bene della vita tradotto nella giustizia applicata, dall'altro, essa non è idonea ad assicurare quella pur fondamentale tutela "provvisoria", talora essenziale alle parti, nel corso del processo. A riprova della centralità di tale esigenza,

---

<sup>(13)</sup> L'art. 33 del D.lgs. n. 546/1992 stabilisce che la controversia è trattata in camera di consiglio, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria, e da notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2 (dieci giorni liberi).

basti considerare che le parti potrebbero non aver più utilità a ottenere una pronuncia della sentenza, se *medio tempore* non è protetto l'interesse sostanziale attraverso una delibazione "rapida e sommaria".

La soddisfazione di questa fondamentale esigenza "in corso d'opera" è affidata alla sede cautelare del processo <sup>(14)</sup>. Trattasi di una fase eventuale, la cui attivazione deve essere richiesta dalla parte che ne ha interesse attraverso un'istanza al giudice, che presuppone i seguenti due presupposti:

- a) il *periculum in mora*, cioè il pericolo che dall'esecuzione del provvedimento impugnato possa derivare un danno gravissimo e irreparabile;
- b) il *fumus boni iuris*, inteso quale apparenza o parvenza della fondatezza delle ragioni a sostegno del ricorso.

Nel concorso di entrambi questi presupposti, il ricorrente può chiedere alla Commissione tributaria la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato con apposita istanza motivata inserita nel ricorso, oppure, se l'esigenza cautelare sorge dopo la proposizione del ricorso introduttivo, con atto autonomo notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

Quando un'istanza cautelare viene proposta in primo grado, il presidente della Commissione fissa con suo decreto la data di trattazione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che se ne dia comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

Nei fatti, tuttavia, può verificarsi un'urgenza così eccezionale ed indifferibile da non poter attendere neppure l'udienza: in questa ipotesi "il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio" <sup>(15)</sup>. Successivamente, in ogni caso, sulla questione si pronuncia anche il collegio che, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile, il cui dispositivo viene immediatamente comunicato alle parti in udienza.

A parte l'eccezionalità di tale caso, il codice del processo tributario prevede che la domanda di sospensione sia decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione, termine che, tuttavia, si mostra eccessivo rispetto alle esigenze connaturate alla fase cautelare, e che, per definizione, sono urgenti e, perciò, difficilmente compatibili con un lasso di tempo così ampio.

In sede di decisione, la Commissione può accogliere l'istanza anche in parte, disponendo con ordinanza una sospensione parziale, e altresì può

<sup>(14)</sup> Il D.lgs. n. 546/1992 dedica al processo cautelare il Capo II, del Titolo II (Il processo), "I procedimenti cautelare e conciliativo".

<sup>(15)</sup> Si veda il comma 3 dell'art. 47, D.lgs. n. 546/1992, "Sospensione dell'atto impugnato".

subordinarla alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del codice <sup>(16)</sup>.

La sospensione dell'atto impugnato impone che la trattazione della controversia sia fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia, e i relativi effetti cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. Le ordinanze cautelari, in caso di mutamento delle circostanze di fatto, possono essere revocate e modificate dalla Commissione, su istanza motivata di parte.

Attesa la sua fondamentale funzione, la fase cautelare è stata prevista in ogni grado e stadio di giudizio, anche in quello di revocazione. Nel processo di appello è possibile chiedere la sospensione della riscossione: la nuova formulazione dell'art. 52 del D.lgs. n. 546/92 prevede che *“l'appellante può chiedere alla Commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*. Sul piano probatorio, l'appellante deve dare prova di *“gravi e fondati motivi”* e, cioè, che in mancanza della sospensione subirebbe un *“danno grave ed irreparabile”*. Il codice prevede che *“il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile (...). In caso di eccezionale urgenza il presidente (...) può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio (...) provvede con ordinanza motivata non impugnabile”*.

L'art. 62 *bis* del codice contempla anche la sospensione della riscossione a seguito del deposito di ricorso presso la cancelleria della Corte di cassazione: *“la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*. Anche in pendenza del giudizio di cassazione, pertanto, l'esigenza cautelare deve essere valutata alla luce dei medesimi presupposti, il *periculum in mora* e il *fumus boni iuris* <sup>(17)</sup>. Affinché

<sup>(16)</sup> L'art. 47, comma 8 *bis*, del D.lgs. n. 546/1992, prevede che *“durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa”*.

<sup>(17)</sup> In argomento A. RUSSO, *Il procedimento di sospensione della sentenza impugnata, in Cassazione*, in *il Fisco*, 6/2016, p. 553.

l'istanza di sospensione sia trattata deve essere data prova del deposito del ricorso presso la cancelleria della Corte di cassazione <sup>(18)</sup>.

Infine, ai sensi dell'art. 65, comma 3 *bis*, anche nel corso del giudizio di revocazione “*le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 52, in quanto compatibili*”.

### **2.5. (Segue). Processo cautelare nell'interesse dell'amministrazione pubblica.**

Quelle sinora esaminate sono le regole del processo cautelare *ex parte debitoris*, cioè dal lato del contribuente, in funzione della sospensione dell'atto impugnato e, cioè, della pretesa tributaria.

L'ordinamento giuridico, tuttavia, contempla specifiche misure cautelari anche a tutela dell'amministrazione pubblica, per il caso in cui questa abbia fondato timore di perdere il credito tributario.

Trattasi di misure riconducibili a due principali tipologie, che vengono disciplinate dall'art. 22 D.lgs. n. 472/1997 e riguardano esigenze strettamente conservative.

A seguito della notifica di un atto di contestazione, di un provvedimento sanzionatorio o di un processo verbale di constatazione, l'amministrazione che ha fondato timore di perdere la garanzia del suo credito, può chiedere al presidente della Commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del contribuente e degli obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. Le istanze devono essere notificate alle parti interessate, che, entro i venti giorni successivi, possono depositare memorie e documenti difensivi.

La Commissione decide con sentenza.

Poiché, in casi straordinari, la stessa presentazione dell'istanza cautelare può indebolire la possibilità di restituzione, il presidente può adottare la misura con decreto monocratico che deve essere motivato, assunte ove occorra sommarie informazioni. Nel decreto deve essere fissata l'udienza, da tenersi entro i successivi trenta giorni dinanzi al Collegio, il quale, con

---

<sup>(18)</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, p. 108, ha osservato che “*essendo l'istanza presentata al giudice che ha pronunciato la sentenza da sospendere, è difficilmente concepibile che lo stesso giudice possa valutare e riconoscere la sussistenza del fumus*”.

ordinanza, può confermare, modificare o revocare i provvedimenti emanati con decreto monocratico.

Quelle finora esaminate sono le misure relative ad esigenze cautelari che possono sorgere nel corso del procedimento di accertamento, cioè in un momento della vicenda in cui non è stato ancora adottato un provvedimento definitivo. Occorre dare conto dell'esistenza di misure cautelari previste per la fase di riscossione, relative cioè alla esecuzione coattiva del credito tributario. Trattasi delle procedure di iscrizione di ipoteca, di fermo amministrativo dei beni mobili registrati e di pignoramento dei crediti "come previsto dal regolamento di pubblica utilità" <sup>(19)</sup>, studiate nella parte quinta, capitolo 2 cui si rimanda.

## 2.6. (Segue). Processo cautelare in materia di aiuti di Stato: il rito abbreviato.

L'ordinamento contempla un processo cautelare che riguarda gli atti volti al recupero di aiuti di Stato, dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea (c.d. *decisione di recupero*) <sup>(20)</sup>.

Il codice del processo tributario affida alla Commissione tributaria provinciale il potere di concedere la sospensione del titolo di pagamento adottato in seguito ad una decisione di recupero, sussistendo i seguenti due presupposti:

a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, o evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato, o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore;

b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile.

Se la sospensione è giustificata da vizi di legittimità della decisione di recupero, la Commissione tributaria provinciale provvede, con separata ordinanza, alla sospensione del Giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia, con richiesta di trattazione

<sup>(19)</sup> F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 113.

<sup>(20)</sup> Trattasi di novità introdotta dall'art. 2 del d.l. n. 59/2008, che ha aggiunto l'art. 47 *bis* al D.lgs. n. 546/1992, che in base all'art. 61, comma 5, della legge di conversione 5 (l'art. 47 *bis*, continua ad applicarsi ai soli giudizi in corso alla data di entrata in vigore della presente legge).

d'urgenza <sup>(21)</sup>, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato.

Ora, se la domanda di sospensione si fonda su pretesi vizi di legittimità della decisione di recupero, non può essere accolta quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia impugnato la decisione di recupero ai sensi dell'art. 230 del Trattato istitutivo, ovvero, pur avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero ai sensi dell'art. 242 del Trattato, ovvero la sospensione non sia stata concessa.

Il codice del processo ha previsto per tali controversie un "rito abbreviato": queste sono definite, anche nel merito, entro sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione, che perde efficacia, in ogni caso, alla scadenza di tale termine.

Costituisce eccezione il caso in cui la Commissione, prima dei sessanta giorni, proceda su istanza della parte ad un riesame dell'ordinanza di sospensione, e ne disponga comunque la conferma, anche parziale. In tale ipotesi, il giudice stesso stabilisce il nuovo termine di efficacia della sospensione, che non è prorogabile e non può superare i sessanta giorni <sup>(22)</sup>.

## 2.7. Mezzi di impugnazione. Il processo di appello.

In base all'art. 50 del codice, i mezzi per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie sono: appello, ricorso per cassazione e revocazione.

Anzitutto, avverso le sentenze della Commissione tributaria provinciale è possibile proporre appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale <sup>(23)</sup>. Ai relativi giudizi si applicano le disposizioni del codice di procedura civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel codice del processo tributario, le cui norme prevalgono stante il principio di specialità <sup>(24)</sup>.

Ai sensi dell'art. 327 c.p.c., la sentenza di primo grado è soggetta ad impugnazione nei termini ordinari, rispettivamente, in quello breve se la

<sup>(21)</sup> Ai sensi dell'art. 104 *ter* del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991.

<sup>(22)</sup> Si veda l'art. 47 *bis*, commi 5, 6 e 7.

<sup>(23)</sup> L'art. 50 del D.lgs. n. 546/92 prevede infatti che "I mezzi per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione".

<sup>(24)</sup> Si tratta delle norme contenute nel titolo III, capo I, del libro II del c.p.c.

sentenza è stata notificata (sessanta giorni dalla notifica) <sup>(25)</sup>, e nel termine lungo in mancanza di notifica (sei mesi dal deposito).

L'appello tributario si configura a tutti gli effetti quale impugnazione di tipo sostitutivo, nel senso che il suo oggetto coincide con il giudizio di primo grado: "...in appello l'oggetto del giudizio è, come in primo grado, l'annullamento dell'atto impugnato o la condanna al rimborso" <sup>(26)</sup>. Infatti, lo strumento dell'appello è definito a "critica libera", e l'appellante può far valere qualsiasi vizio della sentenza, compresa la sostanziale ingiustizia delle conclusioni a cui sono pervenuti i giudici di prime cure. Di ciò è conferma il principio o l'effetto devolutivo del relativo gravame, di guisa che la decisione di secondo grado prende il posto, sia in caso di rigetto che di accoglimento, di quella di primo grado.

Il processo di appello è introdotto con la presentazione del ricorso, che deve essere notificato all'ente e alle parti del giudizio di primo grado; l'art. 53, comma 2, così recita: "nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado" <sup>(27)</sup>.

La competenza territoriale si radica su quella della Commissione che ha emesso la sentenza da impugnare: l'appello va dunque proposto dinanzi alla Commissione tributaria regionale della circoscrizione dove ha sede il giudice di primo grado.

Dopo la notifica dell'appello, nelle stesse forme del ricorso introduttivo, la parte appellante deve costituirsi presso la Commissione tributaria regionale entro trenta giorni dalla notifica stessa, producendo copia del suo fascicolo <sup>(28)</sup>. Le parti diverse dall'appellante, invece, devono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 del codice, depositando specifico atto di controdeduzioni.

A seguito della notifica principale, l'appellato ha l'onere di costituirsi in giudizio entro sessanta giorni. La sua mancata costituzione non comporta conseguenze pratiche irreversibili, a parte quella di impedire la proposizione di un autonomo appello, che si definisce incidentale. Se non si è costituito, inoltre, non ha diritto di ricevere l'avviso di trattazione dell'udienza, la

<sup>(25)</sup> L'art. 51 del D.lgs. n. 546/92 dispone che "Se la legge non dispone diversamente il termine per impugnare la sentenza della Commissione tributaria è di sessanta giorni, decorrente dalla sua notificazione ad istanza di parte, salvo quanto disposto dall'art. 38, comma 3".

<sup>(26)</sup> Sul punto in oggetto F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 216.

<sup>(27)</sup> Si veda l'art. 53, comma 2, del D.lgs. n. 546/92.

<sup>(28)</sup> A seguito del perfezionamento della notifica ai sensi dell'art. 20 del D.lgs. n. 546/92, è necessario il deposito del ricorso a norma del successivo art. 22, pena l'inammissibilità dello stesso.

comunicazione del dispositivo della sentenza e l'ordinanza di differimento della trattazione.

Al pari del ricorso in primo grado, anche l'atto di appello deve contenere l'indicazione dei seguenti elementi <sup>(29)</sup>:

- 1) Commissione tributaria cui è diretto;
- 2) appellante e i dati che lo identificano;
- 3) altre parti nei cui confronti è proposto l'appello;
- 4) estremi della sentenza impugnata;
- 5) l'esposizione sommaria dei fatti, dando particolare attenzione ai dati ed agli antecedenti che potrebbero esser stati errati nella ricostruzione della Commissione tributaria provinciale;
- 6) oggetto della domanda, quindi la richiesta di riforma della sentenza impugnata (nei capi in cui si ritiene di doverla censurare);
- 7) motivi specifici di impugnazione e capi della sentenza cui sono riferiti;
- 8) sottoscrizione del difensore.

Come il ricorso originario, l'appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi suddetti, o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3.

Dopo il deposito, il ricorso in appello viene iscritto dalla segreteria in un registro generale. A seguito del suo esame preliminare (speculare a quello di primo grado), e una volta che sono scaduti i termini assegnati dalla legge all'appellato per costituirsi o proporre appello incidentale (rispettivamente di trenta e sessanta giorni), viene fissato il termine per la trattazione.

Come per il ricorso introduttivo, il codice stabilisce un termine per la presentazione di documenti e memorie, venti giorni liberi per i documenti, e dieci giorni liberi per le memorie. A parte queste previsioni, e quelle altre specificamente dedicate all'appello, l'art. 61 rinvia alle norme dettate per il processo di primo grado.

## **2.8. (Segue). Onere di impugnazione incidentale, riproposizione dei motivi e divieto di *ius novorum*.**

Può darsi il caso che la sentenza di primo grado risulti insoddisfacente per entrambe le parti in causa, e, perciò, che ognuna abbia interesse ad

<sup>(29)</sup> Il ricorso in appello, al pari del ricorso di primo grado, deve indicare (anche se non a pena di inammissibilità del gravame): la casella di posta elettronica certificata (PEC) del difensore, il numero di fax del difensore, la casella PEC della parte, il codice fiscale del difensore nonché della parte e, infine, la dichiarazione di valore della causa.

impugnare i capi della decisione in cui, rispettivamente, è soccombente. In tal caso, a seguito della notifica dell'appello principale <sup>(30)</sup>, l'altra parte può, attraverso le controdeduzioni o con un atto autonomo <sup>(31)</sup>, presentare un atto qualificato come “*appello incidentale*”, che si inserisce “*necessariamente nel giudizio avviato dalla prima impugnazione*” <sup>(32)</sup>.

Come si è detto, a pena di inammissibilità la proposizione dell'appello incidentale deve avvenire nei sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale e, sempre a pena d'inammissibilità, deve essere depositato nello stesso termine secondo il combinato disposto degli art. 54, comma 2, e 23 del codice <sup>(33)</sup>. In ogni caso, anche qualora l'appello incidentale sia proposto oltre il termine, il giudice deve pronunciarsi sulla sua ammissibilità incorrendo, in caso contrario, nel vizio di omessa pronuncia <sup>(34)</sup>.

Ora, nella sua ampiezza e latitudine, il processo di appello è dominato da due fondamentali principi: principio devolutivo e divieto di *ius novorum*.

a) In virtù del principio devolutivo, o regola del “*tantum devolutum quantum appellatum*”, il giudice di secondo grado è investito della causa nei limiti delle determinazioni e delle censure contenute nei motivi di appello e della loro riproposizione ad opera delle parti appellanti <sup>(35)</sup>. In esse, quindi, si comprendono le questioni rigettate o non esaminate dalla Commissione provinciale, purché espressamente riproposte. Diversamente, sui capi di sentenza che non hanno formato specifico oggetto di appello, si forma il c.d. “*giudicato interno*”. Il risvolto pratico di questo principio è dato dal fatto che le eccezioni non espressamente riproposte s'intendono rinunciate.

Quindi, l'oggetto del contendere, per libera scelta delle parti, può essere ristretto nel passaggio dal giudizio di primo grado a quello di appello. Ciò

<sup>(30)</sup> L'unico criterio per qualificare come “principale” e, rispettivamente, “incidentale” l'appello è quello cronologico. Sicché, deve considerarsi principale l'impugnazione proposta per prima, e incidentale quella successiva; sul punto cfr. anche Agenzia delle Dogane, circ. 4 aprile 2002 n. 26.

<sup>(31)</sup> Cfr. Cass., sent. n. 11809/2006.

<sup>(32)</sup> TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 227.

<sup>(33)</sup> Cfr. Cass., sent. 23 luglio 2007, n. 16285.

<sup>(34)</sup> In proposito Cass., sent. 22 settembre 2006 n. 20545.

<sup>(35)</sup> Tale comportamento è ritenuto legittimo dalla giurisprudenza: “*Come poi ribadito anche di recente da questa Corte (Cass. ord. 14908/2014), nel processo tributario, anche “la riproposizione in appello delle stesse argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado – in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere – assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dal D.lgs. n. 546 del 1992, art. 53, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza*”, così Cass. civ. sez. VI-5, ord., 16 giugno 2016, n. 12496.

confirma la natura dispositiva del giudizio, nei limiti della riproposizione delle domande ed eccezioni di primo grado.

b) Il divieto di *ius novorum*, opera nel senso di marcia inverso, e impedisce l'ampliamento dell'oggetto del contendere in appello: questo deve essere circoscritto alle domande e alle eccezioni formulate dalle parti in primo grado. In proposito, l'art. 57 del codice stabilisce che “*nel giudizio di appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio*” e “*non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio*”<sup>(36)</sup>. La ragione del divieto risiede nella natura impugnatoria del giudizio, che resta circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, e presenta “*un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo in primo grado, onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti*”<sup>(37)</sup>.

Il principio è mutuato dall'art. 345 c.p.c. in materia di appello civile, nel quale “*non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio*”, e, inoltre, “*non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio. Non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio*”.

Proprio con riferimento al processo civile, importanti novità sul divieto di *ius novorum* sono state introdotte dall'art. 54 d.l. n. 38/2012, convertito dalla l. n. 134/2012, che ha novellato il richiamato art. 345 c.p.c. nel senso di modificare il regime di ammissibilità di nuovi mezzi di prova e documenti in appello. In particolare, è stato eliminato il c.d. prudente apprezzamento del collegio sulla indispensabilità dei mezzi e documenti nuovi, la cui ammissione è possibile solo quando la parte dimostri di non averli

<sup>(36)</sup> La Corte di cassazione ha interpretato molto restrittivamente la norma, affermando recentemente che “*nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado*”, in questo senso Cass. civ. sez. VI-5, ord., 6 luglio 2016, n. 13809.

<sup>(37)</sup> Cfr. Cass., sez. tributaria, sent. 19 gennaio 2011, n. 6921, che richiama *ex multis* Cass. sez. V 18 giugno 2003 n. 9754; 2 aprile 2007 n. 8182 e 3 agosto 2003 n. 17119, Cass. SS.UU. 23 dicembre 2009 n. 27209.

potuti, rispettivamente, proporre e produrre nel giudizio di primo grado “*per causa ad essa non imputabile*”. È stata dunque rafforzata l’esigenza di limitare al processo di primo grado l’acquisizione di tutti gli elementi del giudizio, privilegiando la necessità della concentrazione rispetto alle lungaggini processuali <sup>(38)</sup>.

Trattasi di una significativa variante al paradigma di base, che, potenzialmente, può produrre effetti anche sul modello del processo tributario, in sede di interpretazione dell’art. 58 del D.lgs. n. 546/1992 <sup>(39)</sup>. La portata di tale divieto è stata recentemente puntualizzata dalla giurisprudenza, secondo cui l’eccezione in senso stretto rappresenta lo strumento processuale con il quale si può far valere un fatto giuridico, avente efficacia modificativa od estintiva della pretesa fiscale, non potendo essere considerata tale – e non comportando, quindi, il divieto di sollevare eccezioni nuove in appello – la nuova deduzione, in grado di appello, di “*eccezioni improprie*” o “*mere difese*”.

Queste ultime, infatti, sono dirette esclusivamente a sollecitare il rilievo d’ufficio, da parte del giudice, dell’inesistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio, oppure, esse sono volte alla mera contestazione da parte dell’ufficio delle censure, mosse dal contribuente all’atto impugnato con il ricorso, ed alle quali rimane comunque circoscritta l’indagine rimessa al giudice. Perciò, l’art. 57, comma 2, comporta soltanto la preclusione delle eccezioni “nuove” e, cioè, di quelle eccezioni che si risolvono in un “*mutamento, in secondo grado, degli elementi materiali del fatto costitutivo della pretesa*” con conseguente ampliamento del “*thema decidendum*” <sup>(40)</sup>. Il che non fa venire meno il tratto peculiare del ricorso di appello, che si configura come un atto autonomo, e conduce ad un nuovo giudizio relativo ad un oggetto del contendere che, tuttavia, è quello determinato durante il primo grado.

Nel complesso, il processo di secondo grado è delimitato dall’atto impugnato e resta pur sempre nei margini del ricorso introduttivo, le cui censure

---

<sup>(38)</sup> L’art. 54 citato in testo ha inoltre modificato, sempre in materia di appello, anche l’art. 342 c.p.c. (*forma dell’appello*), che, nella nuova formulazione, dispone che esso “*deve contenere, a pena di inammissibilità, l’indicazione delle parti del provvedimento che si intendono appellare e delle modifiche che vengono richieste alla ricostruzione del fatto compiuta dal giudice di primo grado, nonché l’indicazione delle circostanze da cui deriva la violazione della legge e della loro rilevanza ai fini della decisione impugnata*”.

<sup>(39)</sup> Il testo dell’art. 58 del D.lgs. n. 546/92, *Nuove prove in appello*, stabilisce che: “1. Il giudice d’appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. 2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”.

<sup>(40)</sup> In tema Cass., sez. tributaria, sent. 19 gennaio 2011, n. 6921.

sono devolute, in tutto o in parte, alla cognizione del giudice di secondo grado attraverso il relativo ricorso in appello. Perciò, in questa sede possono essere solo riprodotte interamente (e sovente accade) le censure mosse dinanzi al primo giudice.

Al riguardo, però, occorre richiamare l'attenzione sul fatto che la mera riproposizione in appello, senza critica alla sentenza impugnata, dei motivi a base della domanda di primo grado, ha talora causato l'inammissibilità del ricorso di appello. La giurisprudenza più recente, tuttavia, ha affermato che tale rimessione assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione, ben potendo il dissenso della parte soccombente investire la decisione impugnata nella sua interezza <sup>(41)</sup>. Tuttavia, si deve ritenere corretta la riproposizione dei motivi se è accompagnata dalla specifica critica delle ragioni contenute nella sentenza.

## 2.9. (Segue). Giudizio di cassazione: il rinvio al giudice di merito.

A norma dell'art. 62 del codice *“avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile. 2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto”* <sup>(42)</sup>. È ammesso, inoltre, il c.d. ricorso per saltum, che consente di impugnare direttamente in cassazione *“le sentenze emesse in sede di ottemperanza e l'ordinanza con cui viene dichiarato chiuso il procedimento di ottemperanza ai sensi dell'art. 111, comma 7 Cost. oltre che con ricorso ordinario”* <sup>(43)</sup>.

Ai sensi degli artt. 325, comma 2, 326 e 327 c.p.c., i termini per ricorrere sono i medesimi dell'appello: sessanta giorni nel caso in cui la sentenza di secondo grado sia stata notificata, e sei mesi in mancanza di notificazione.

<sup>(41)</sup> Cfr. Cass. ord. 1° luglio 2014 n. 14908; tale orientamento è stato ribadito in Cass. ord. 12 gennaio 2016 n. 264 ed in Cass. ord. n. 12496/2016.

<sup>(42)</sup> A. MERONE, *La riforma del giudizio di cassazione e la sua applicabilità al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 236 ss.

<sup>(43)</sup> Ai sensi del comma 2 bis dell'art. 62: *“Sull'accordo delle parti la sentenza della Commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile”*. In dottrina F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 236.

Anche per la redazione del ricorso per cassazione, si seguono le regole dettate dal codice di procedura civile, all'art. 366 c.p.c., in base a cui il ricorso, a pena di inammissibilità, deve contenere:

- 1) l'indicazione delle parti;
- 2) l'indicazione della sentenza o decisione impugnata;
- 3) l'esposizione sommaria dei fatti della causa;
- 4) i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, secondo quanto previsto dall'art. 366 *bis*;
- 5) l'indicazione della procura, se conferita con atto separato e, nel caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto;
- 6) la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda.

Una specifica attenzione merita il n. 3), dal momento che in riferimento all'esposizione dei fatti di causa *“la giurisprudenza ha elaborato (...) un complesso di regole e regolette”* <sup>(44)</sup> che possono comportare, ove ignorate, l'inammissibilità del ricorso. Esse possono essere riassunte nella necessità di sintesi ragionata di ciò che è avvenuto nel corso del processo. Ciò non può e né deve comportare la riproduzione pedissequa degli atti, ma deve permettere ai giudici di verificare quanto avvenuto, senza il continuo riferimento agli allegati e alle precedenti pronunce. In altre parole *“dev'essere possibile apprendere tutto dalla lettura del ricorso, senza dover ripercorrere a ritroso gli atti dei precedenti gradi di giudizio”* <sup>(45)</sup>.

Il ricorso per cassazione è strumento d'impugnazione a *“critica vincolata”*, potendosi proporre esclusivamente i motivi d'impugnazione contemplati nell'art. 360 c.p.c.:

- 1) motivi attinenti alla giurisdizione;
- 2) violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- 3) violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro;
- 4) nullità della sentenza o del procedimento;
- 5) omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

I motivi 1), 2), 4) e 5) integrano i c.d. *errores in procedendo*, mentre il motivo n. 3 si qualifica come *error in iudicando*.

<sup>(44)</sup> Id., cit., p. 239.

<sup>(45)</sup> *Ibidem*, p. 240.

Per il motivo di cui al n. 5) si applica il disposto dall'art. 348 *ter*, comma 5, c.p.c., che ne impedisce la riproposizione ove la sentenza d'appello abbia confermato la decisione di primo grado, e le ragioni poste alla base della conferma non siano diverse da quelle poste alla base dell'appello <sup>(46)</sup>.

I motivi devono essere redatti secondo regole predeterminate, su cui spesso si è soffermata la giurisprudenza. Come per l'enunciazione in fatto, è necessario che i giudici siano posti nelle condizioni di effettuare il controllo di legalità sulla base delle deduzioni dell'atto introduttivo, senza dover fare pedissequo riferimento al fascicolo.

Il ricorso deve essere notificato nelle forme appositamente previste per il giudizio di cassazione, che prevalgono sull'art. 16, comma 3, del codice del processo tributario <sup>(47)</sup>, e la successiva costituzione deve avvenire nel termine di venti giorni dall'ultima notificazione effettuata.

Le peculiarità del ricorso per cassazione impongono il deposito di una serie di documenti, a pena di improcedibilità:

- a) la copia autentica della sentenza impugnata e l'eventuale relata di notificazione, ove avvenuta <sup>(48)</sup>;
- b) la procura speciale, unitamente al ricorso o con atto separato;
- c) gli atti e documenti posti a fondamento del ricorso;
- d) la richiesta di trasmissione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte di cassazione, munita del visto della segreteria della Commissione tributaria regionale;
- e) l'avviso di ricevimento del piego raccomandato (in caso di notifica via posta) al fine di dimostrare il perfezionamento della notifica.

Nel procedimento dinanzi alla Suprema Corte, è possibile alla parte contro cui è proposto il ricorso proporre, a sua volta, un controricorso *ex* art. 370 c.p.c., per il quale sono fissate le medesime prescrizioni di contenuto del ricorso principale.

Anche nel giudizio di cassazione è ammesso un ricorso incidentale: ove ciò accada, il ricorrente in via principale può proporre e notificare un controricorso.

Quanto alla trattazione, è sufficiente tener presente che nel procedimento in cassazione manca una fase istruttoria. Generalmente, il ricorso

<sup>(46)</sup> Cfr. sul punto Cass., sent. n. 5528/2014.

<sup>(47)</sup> Questa la posizione di F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 250.

<sup>(48)</sup> La mancanza anche soltanto di quest'ultima comporta l'improcedibilità del ricorso. Cfr. Cass. civ., sez. III, sent. n. 6434/2015.

viene assegnato alla sezione tributaria, e trattato in una sola udienza dinanzi al collegio (composto da cinque giudici).

È consentito il deposito di note, nei cinque giorni precedenti l'udienza, che viene comunicata con almeno venti giorni di anticipo.

La sentenza che decide sul ricorso può:

- rigettare il gravame e confermare la sentenza impugnata;
- accogliere il ricorso e cassare senza rinvio (ad esempio, ove la Corte dichiara inammissibile o improcedibile il ricorso introduttivo, o rilevi un difetto di giurisdizione);
- accogliere il ricorso e cassare con rinvio, limitandosi al giudizio rescindente e rimettendo la causa ad un giudice di merito (solitamente la Commissione tributaria regionale, sezione diversa da quella che ha pronunciato la sentenza oggetto del ricorso in cassazione);
- accogliere il ricorso e cassare definendo nel merito la controversia, ai sensi dell'art. 384, comma 1, c.p.c.

Di regola, quando accoglie, la Corte di cassazione si limita alla fase rescindente e provvede al rinvio per la fase rescissoria, dando luogo ad un nuovo procedimento definito "*giudizio di rinvio*".

Per effetto della sentenza di annullamento, la decisione impugnata è rimossa dal mondo giuridico e il processo in precedenza celebrato deve essere ripetuto, in osservanza del principio di diritto espresso nella fase rescindente.

Ai sensi dell'art. 63, comma 2, del D.lgs. n. 546/92, il giudizio di rinvio deve essere attivato attraverso un atto di riassunzione, che deve essere tempestivamente prodotto dalla parte che vi ha interesse. Ove l'atto di riassunzione manchi, ovvero sia tardivo, il giudizio si estingue e l'estinzione investe l'intero processo.

## 2.10. (Segue). Giudizio di revocazione.

Anche nel processo tributario è contemplato il rimedio del ricorso per revocazione.

Trattasi di un mezzo di impugnazione straordinario, proposto nei confronti del medesimo giudice autore della sentenza gravata, in presenza di vizi speciali e tipici.

L'elencazione tassativa delle ipotesi di revocazione è contenuta nell'art. 395 c.p.c., cui rimanda l'art. 64 del codice, ovvero:

- 1) dolo di una delle parti in danno dell'altra;
- 2) giudizio in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false;

3) se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;

4) se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa;

5) se la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;

6) se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.

La revocazione, a seconda dei casi, è un mezzo di impugnazione ordinario oppure straordinario.

È un'impugnazione ordinaria quando è proposta per far valere vizi palesi della sentenza (nn. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c.): si tratta di errori percettivi, pur da ritenere comunque al di fuori delle questioni valutative che, ove ricorrano le condizioni, possono essere fatti valere con le impugnazioni di carattere ordinario.

La revocazione ha invece un carattere straordinario quando è diretta a far valere i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 6) del medesimo art. 395 c.p.c., vale a dire vizi "occulti" della sentenza, frutto, ad esempio, del dolo o del comportamento fraudolento di una delle parti e persino dello stesso giudice.

Il ricorso per revocazione presenta la stessa struttura dell'atto di appello <sup>(49)</sup>, e deve contenere l'articolazione specifica ed argomentata del motivo di revocazione.

Il relativo giudizio ha una particolare funzione, che può definirsi bifasica dividendosi in due momenti logici: rescindente e rescissorio.

Anzitutto, esso è diretto ad accertare la sussistenza di uno dei vizi riconducibili ai numeri da 1) a 6) dell'art. 366 c.p.c., oggetto della domanda rescindente. In caso di esito positivo, segue ed ha ragione di esistere il secondo momento: l'esame della domanda rescissoria, avente ad oggetto il giudizio iniziale. In sostanza, se il giudizio sui motivi di revocazione termina in senso positivo, ha seguito il giudizio sui motivi dell'originario giudizio decisorio dalla sentenza gravata con il ricorso per la revocazione, di guisa che ad un giudizio rescindente seguirà un giudizio rescissorio. Viceversa, in caso di esito negativo della domanda rescindente, il ricorso per revocazione non potrà che essere respinto.

<sup>(49)</sup> Si veda l'art. 53, comma 1, del D.lgs. n. 546/92.

### 2.11. Giudizio di ottemperanza.

Se il giudizio si conclude con un esito sfavorevole per lo Stato e questo non adempie *motu proprio* agli obblighi discendenti dalla sentenza, la parte che vi ha interesse può promuovere un giudizio di ottemperanza, volto all'esecuzione della sentenza passata in giudicato o provvisoriamente esecutiva<sup>(50)</sup>.

Il giudizio di ottemperanza è incardinato attraverso un'impugnazione "a carattere chiuso",<sup>(51)</sup> indirizzato, di regola, al medesimo giudice che ha emesso la sentenza, e disciplinato dall'art. 70 del codice del processo tributario, secondo cui:

a) l'ottemperanza alle sentenze di primo e secondo grado può essere chiesta al medesimo giudice tributario che ha emesso la sentenza da porre in esecuzione;

b) l'ottemperanza può essere comunque chiesta alla Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza di merito, se viene respinto il ricorso per cassazione eventualmente proposto contro la prima;

c) a seguito di ricorso per cassazione accolto integralmente e senza rinvio, con una pronuncia di merito della Corte, l'ottemperanza può essere chiesta al tribunale amministrativo regionale (Tar) nella cui circoscrizione ha sede l'amministrazione tenuta all'esecuzione<sup>(52)</sup>.

Il ricorso per l'ottemperanza è proponibile soltanto dopo la scadenza del termine prescritto dalla legge per l'adempimento o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario, e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

<sup>(50)</sup> V. art. 67 *bis* del D.lgs. n. 546/1992, come sostituito dall'art. 9 del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, emanato in attuazione della delega per il riordino del sistema fiscale, l. 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>(51)</sup> Cass. civ. sez. V, sent. 16 aprile 2014, n. 8830.

<sup>(52)</sup> Questa è una delle ipotesi in cui, non essendo previsto un rimedio tipico per l'ottemperanza alla sentenza tributaria, si applica in via sussidiaria la norma residuale contenuta nell'art. 112, comma 2, lett. d), del codice del processo amministrativo, D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, secondo cui: "L'azione di ottemperanza può essere proposta per conseguire l'attuazione": ....lett. d) "delle sentenze passate in giudicato e degli altri provvedimenti ad esse equiparati per i quali non sia previsto il rimedio dell'ottemperanza, al fine di ottenere l'adempimento dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alla decisione". Rimane fermo che, se viene proposto ricorso per cassazione contro alcuni capi della sentenza di merito, mentre altri passano in giudicato, oppure se il ricorso per cassazione è proposto avverso l'intera sentenza, ma è solo in parte accolto, per la parte non gravata dal ricorso, ovvero non cassata, l'ottemperanza della sentenza può essere richiesta al giudice tributario di merito che l'ha emessa, in tema v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 394.

Salva l'ipotesi di competenza del Tar, il ricorso deve essere presentato direttamente al presidente della Commissione competente, e "(...) *deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario*" <sup>(53)</sup>. Il codice dispone che uno dei due originali del ricorso sia comunicato dalla segreteria della Commissione ai soggetti obbligati a provvedere. Entro venti giorni, l'ufficio o l'ente possono trasmettere le proprie osservazioni, allegando la prova dell'eventuale adempimento. Decorsi tali termini, il presidente della Commissione assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza.

Sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, il Collegio adotta con ulteriore sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, in luogo dell'ufficio che li ha omessi, e nelle forme amministrative per essi prescritte dalla legge. È appena il caso di evidenziare che quello per ottemperanza è un processo nel quale il giudice è investito di una giurisdizione particolarmente ampia e penetrante, che assorbe sia poteri di cognizione sia poteri di esecuzione in senso stretto. Infatti, specie ove la sentenza da ottemperare non presenti un sufficiente grado di specificità, ad esempio perché non sono precisamente definite le prestazioni e attività cui è tenuta l'amministrazione, spetta al giudice dell'ottemperanza farsi carico di individuare e delimitare l'obbligo dell'ufficio e, per l'effetto, stabilire le modalità di esecuzione della sentenza.

Pertanto, spetta al giudice adottare i provvedimenti di competenza dell'amministrazione e, se lo ritiene opportuno, può nominare un commissario *ad acta* che, entro un termine congruo appositamente fissato, pone in essere tutti gli atti necessari. Contro la sentenza di ottemperanza è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento <sup>(54)</sup>.

## 2.12. Vicende sospensive e interruttive del processo tributario.

Un ultimo aspetto da trattare riguarda le vicende sospensive o interruttive del giudizio.

<sup>(53)</sup> Così art. 70, comma 3, del D.lgs. n. 546/92.

<sup>(54)</sup> In questo senso Cass. civ. sez. V, sent. 14 ottobre 2015, n. 20639.

Il processo tributario è modellato secondo le norme del codice di procedura civile, che si applica anche per quanto concerne gli istituti della sospensione e della interruzione.

La sospensione è disposta quando è necessario risolvere una questione pregiudiziale alla controversia in discussione <sup>(55)</sup>.

L'esempio tipico è la querela di falso.

In questa ipotesi, la vicenda tributaria, che potrebbe dipendere dalla verifica di un documento, implica la temporanea paralisi del processo, in attesa di determinare l'esito del procedimento pregiudiziale.

Diversa è la funzione dell'interruzione, che viene disposta quando decede una delle parti (diversa dagli uffici fiscali) oppure, per qualsiasi motivo, essa perde la capacità di stare in giudizio.

L'interruzione, differentemente dalla sospensione, è un effetto automatico di tali evenienze, di cui il giudice deve prendere atto nella prima occasione possibile. Pertanto, la decisione di interrompere il processo non ha alcun contenuto valutativo.

---

<sup>(55)</sup> Regolata dall'art. 39 D.lgs. n. 546/92, la sospensione del processo tributario si presenta con una struttura del tutto simile a quella del processo civile.



## BIBLIOGRAFIA

- ABBAMONTE, G., *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.
- ABBAMONTE, G., *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in AA.VV., *L'amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza. Atti del XXXV Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione – Varenna 1989*, Milano, 1991.
- ALBERTINI, F.V., *La pluralità delle parti nel processo tributario*, Torino, 2013.
- ALESSANDRI, A., *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. Comm.*, fasc. 5, 2014.
- ALFANO, R., *Mercato comune ed abolizione delle barriere fiscali: nuovi spunti evolutivi*, in *Innovazione e diritto*, III, Napoli, 2005.
- ALLORIO, E., *Breve tritico sulla irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1957.
- ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- AMATUCCI, A., *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965.
- AMATUCCI, F., *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.
- AMATUCCI, F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018.
- AMATUCCI, F., *Diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2016.
- ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ARDIZZONE, G., S. V. *Comunità economica europea* (disciplina tributaria e valutaria), in *Enciclopedia giuridica Treccani*, VII, Roma.
- ARIETA, G., DE SANTIS, F., *L'esecuzione forzata*, in *Trattato di diritto processuale civile*, III, 2, Padova, 2007.
- ARMELLA, S., *I dazi doganali*, in UCKMAR, V. (coordinato da), *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002.
- ATTARDI, C., *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 3768.
- AUBY, J.-B., DUTHEIL DE LA ROCHÉRE, J. (a cura di), *Droit Administratif Européen*, Bruxelles, 2007.
- AZZENA, A., *Natura e limiti dell'eccesso di potere*, Milano, 1976.
- BACCARINI, S., *Giudice amministrativo e discrezionalità tecnica*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1, Milano, 2001.
- BAFILE, C., *Sugli effetti della dichiarazione tributaria*, in *Rass. Trib.*, II, 1985.

- BACCARINI, S., ARBERO, D., *Il sistema del diritto privato* (nuova edizione a cura di Liserre A. e Floridia G.), Torino, 1988.
- BARILE, P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. econ.*, 1957.
- BASILAVECCHIA, M., *Il ruolo e la cartella di pagamento*, in COMELLI A.-GLENDI C. (a cura di) *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010.
- BASSI, F., *Litisconsorzio necessario e processo amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2, Milano, 1987.
- BATISTONI FERRARA, F., *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1999.
- BATISTONI FERRARA, F., *Capacità Contributiva*, in *Enc. Dir., Agg.*, III, Milano, 1999.
- BATISTONI FERRARA, F., *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte costituzionale* (sentenze 14 marzo 2008, numero 64 e 14 marzo 2008, numero 130), in *Rass. trib.*, 4, 2008.
- BATOCCHI, F., *L'accollo del debito di imposta altrui*, in FANTOZZI, A.-FEDELE, A., (a cura di) *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.
- ORSI BATTAGLINI, A., *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988.
- BEGHIN, M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2016.
- BEGHIN, M., *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Padova, 2015.
- BEGHIN, M., *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche* Padova, 2020.
- BEGHIN, M., TUNDO, F. *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020.
- BERGONZINI, G., *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1972.
- BENVENUTI, F., *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1950.
- BENVENUTI, F., *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952.
- BERLIRI, L.V., *La giusta imposta*, Milano, 1975.
- BERLIRI, A., *Della cosiddetta capacità di diritto tributario*, in *L'imposta di R.M. – Incontri e scontri di dottrina e giurisprudenza*, Milano, 1949.
- BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964.
- BONGIORNO, G., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984.
- BONETTA, F., *Il legittimo affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, Padova, 2021.
- BORIA, P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.
- BORIA, P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BORIA, P., *European tax law*, Milano, 2014.
- BORIA, P., *Diritto tributario*, Torino, 2016.
- BORIA, P. *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017.

- BOZZI, G.M., *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cassazione penale*, 9, 2014.
- BRUNO, F., «*I patti di acollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente*», in *Riv. dir. trib.*, I, 2002.
- CAIANIELLO, M., *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18 maggio 2005.
- CAIANIELLO, V., *I caratteri della giurisdizione amministrativa esclusiva*, in *Foro Amm.*, 1971, III, pp. 480 ss.
- CAIANIELLO, V., *La retroattività della norma tributaria*, ed. provv., Napoli, 1981.
- CAMMEO, F., *Corso di diritto amministrativo*, II, Padova, 1914.
- CANNIZZARO, S., «*Concentrazione*» della riscossione nell'accertamento: le ricadute sul sistema, in BASILAVECCHIA M., CANNIZZARO S., CARINCI A. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011.
- CANTILLO, M., *Il processo tributario*, Napoli, 2014.
- CAPRIGLIONE, F., *Manuale di diritto bancario e finanziario*, Padova, 2015.
- CARDI, E., COGNETTI, S., *Eccesso di potere (atto amministrativo)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, vol. V, Torino, 1990.
- CARINCI, A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. Trib.*, 4, 2004.
- CARINCI, A., *Introduzione del silenzio assenso all'istanza di autotutela e modifiche al sollecito per i crediti minori*, in *Corr. Trib.*, 3/2013.
- CARINCI, A., *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie, tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2015.
- CARINCI, A. TASSANI, T., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018.
- CARINGELLA, F., DE MARZO, G., DELLA VALLE, F., GAROFOLI, R., *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo dopo la l. 21 luglio 2000, n. 205*, Milano, 2001.
- CARPENTIERI, L. *L'illusione della progressività*, Roma, 2012.
- CASETTA, E., *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957.
- CASSESE, S., *Verso la piena giurisdizione del giudice amministrativo. Il nuovo corso della giustizia amministrativa italiana*, in *Giorn. Dir. Amm.*, 1999.
- CASSESE, S., *Il procedimento amministrativo europeo*, in F. BIGNAMI, S. CASSESE, (a cura di), *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, Milano, 2004.
- CASSESE, S., *La nuova Costituzione economica*, Bari, 2015.
- CASTALDO, A.R., NADDEO, M., *Il denaro sporco. Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010.
- CAZZATO, A.L., *Il nuovo volto dell'interpello tributario alla prova della compliance allargata*, in *il fisco*, n. 17/2016.
- CERULLI IRELLI, V., *Principii del diritto amministrativo*, I, Torino, 2005.
- CERULLI IRELLI, V., *La disciplina generale della azione amministrativa*, Napoli, 2006.

- CESARI G., *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5, 2014.
- CHIEPPA, R., *Mario Nigro e la disciplina del procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010.
- CHITI, M.P.-PALMA, G. (a cura di), *I principi generali dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, con scritti di SPASIANO, M.R., *Trasparenza e qualità dell'azione amministrativa*, GALETTA, D.U., *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, PINTO, F., *Trasparenza e responsabilità politica*; MERLONI F.-ARENA G.-CORSO G.-GARDINI G.-MARZUOLI C. (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008.
- CICCARONE, G., GNESUTTA, C., *Conflitto di strategie. Economia e società italiana negli anni Novanta*, Roma, 1993
- CIERVO, V., CONTE, E., *La difesa del cittadino nell'espropriazione per P.U.*, Milano, 2013.
- CLARICH, M., FONDERICO, G. (a cura di), *Procedimento amministrativo*, Padova, 2015.
- CLARICH, M., *Termine del procedimento e potere amministrativo*, Torino, 1995.
- CLEMENTE DI SAN LUCA, G., *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005.
- COCIVERA, B., *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971.
- COGNETTI, S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011.
- COGNETTI, S., «Qualità» e «quantità» della partecipazione. *Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000.
- COMELLI, A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova, 2012.
- CONSOLO, C., *La tutela del terzo contro una sentenza passata in giudicato del giudice amministrativo di primo grado: sviluppi giurisprudenziali a cavallo fra opposizione ed appello del terzo*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 1999, n. 1.
- CONTRINO, A., DELLA VALLE, E., MARCHESELLI, A., MARINI, G., MARELLO, E., MESSINA, S., TRIVELLIN, M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020.
- COPPOLA, P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005.
- CORAGGIO, G., *Merito amministrativo*, in *Enc. Dir.*, val. XXXVI, Milano, 1976.
- CORRADO OLIVA, A., *L'anomala coesistenza di riscossione frazionata e sospensione*, in GLENDI, C., UCKMAR, V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- COSTANTINO, G., *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1984.
- CUDIA, C., *Appunti sulla discrezionalità amministrativa nello (Stato di diritto)*, in *Colloquio sull'interesse legittimo – Atti del Convegno in memoria di Umberto Potoschnig*, Napoli, 2014.
- DAINTITH, T. (a cura di), *The implementation of EC Law in the United Kingdom*, London, 1995.

- DANIELE, L., voce *Circolazione delle merci nel diritto comunitario*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale*, III, Torino, 1988.
- DE CESARE, G., *Problematica dell'eccesso di potere amministrativo*, Padova, 1973.
- DE MITA, E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979.
- DE MITA, E., *Fisco e costituzione*, I, Milano, 1993.
- DE MITA, E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Milano, 2006.
- DE MITA, E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011.
- DE MITA, E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2019.
- DE PRETIS, D., *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica*, Padova, 1995.
- DELLA CANANEA, G., GNES, M. (a cura di), *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea. Un'indagine*, Torino, 2004.
- DELLA CANANEA, G., *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea*, in CHITI M.P.-GRECO G. (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007.
- DEL FEDERICO, L., *Esercizi, casi e materiali per lo studio di diritto tributario*, Torino, 2019.
- DOMENICHELLI, V., *Giurisdizione esclusiva e processo amministrativo*, Padova, 1988.
- ESPOSITO, G.M., *Pianificazione e pubblica amministrazione a regime di mercato*, Padova, 2002.
- ESPOSITO, G.M., *Il diritto all'iniziativa procedimentale. Struttura e funzione*, in *Diritto e processo amministrativo*, Quaderni, 15, 2012.
- ESPOSITO, G.M., *Il Governo delle programmazioni. Linee evolutive*, Bologna, 2019.
- ESPOSITO, G.M., (a cura di), *Commentario al nuovo codice degli appalti*, Padova, 2017.
- FALSITTA, G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.
- FALSITTA, G., *L'illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus*, in *Il Fisco*, 33, 1995.
- FALSITTA, G., *Le nuove sanzioni fiscali e la nascita dell'ircocervo*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1998.
- FALSITTA, G., *L'imposta confiscatoria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA, G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in A. COMELLI, G. GLENDI (a cura di) *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010.
- FALSITTA, G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2014.
- FALSITTA, G., *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico prima e dopo la costituzione repubblicana. Schermaglie dialettiche su "scuole" e "maestri" del passato*, Milano, 2014.
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2020.
- FALZEA, A., *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939.
- FANTOZZI, A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.
- FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 1991.

- FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 1998.
- FANTOZZI, A., *Corso di diritto tributario*, Roma, 2004.
- FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, 2012.
- FANTOZZI, A., *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014.
- FEDELE, A., «Possesso» di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo, in *Giur. Cost.*, I, 1976.
- FEDELE, A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978.
- FEDELE, A., *La solidarietà fra i soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive: quarant'anni di legislazione, dottrina, esperienze notarili e giurisprudenza/Consiglio Nazionale del Notariato e Università Cattolica del Sacro Cuore*, Milano, 1986-1987, III.
- FEDELE, A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003.
- FEDELE, A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010.
- FERLAZZO NATOLI, L., *Fattispecie tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 2001.
- FERLAZZO NATOLI, L., *Diritto tributario*, Milano, 2010.
- FICHERA, F., *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973.
- FLICK, G.M., NAPOLEONI, F., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014.
- FLORIO, F., *Limiti alla irretroattività del «nuovo» redditometro a tutela di buona fede e affidamento del contribuente*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 11/2013.
- FOLLIERI, E., *La tutela nei confronti della pubblica amministrazione e nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativa*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1999.
- FORTI, U., *Atto e procedimento amministrativo*, in *Studi di diritto pubblico in onore di Oreste Ranelletti*, Padova, 1931.
- FRANCHINI, C., *I principi applicabili ai procedimenti amministrativi europei*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, II, 2003.
- FRANSONI, G., *Integrazione e armonizzazione della disciplina degli interpelli*, in *Corr. trib.*, 2009.
- FRANSONI, G., *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in GLENDI C.-UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- FRANSONI, G., *Discorso intorno al diritto tributario*, Pisa, 2018.
- FREGNI, M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1997.
- GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GAFFURI, G., *Diritto tributario*, Padova, 2019.
- GALLETTA, D.U., *Il procedimento nella Scienza del diritto amministrativo in Italia: linee generali di sviluppo e critica di alcune recenti involuzioni*, in *Foro amm.*, 11, 2011.
- GALLO, F., *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 11, 2005.
- GALLO, F., *L'Uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012.

- GRAIG, P., *EU Administrative Law*, Oxford, 2006.
- GIANNINI, M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1938.
- GIANNINI, M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950.
- GIANNINI, M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Milano, 1964.
- GIANNINI, M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1993.
- GIANNINI, A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI, A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- GIANNINI, A.D., *Sulla retroattività delle norme tributarie*, in *Foro it.*, 4, 1957.
- GIORGI, M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005.
- GIOVANNINI, A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- GIRELLI, G., *La disciplina della compensazione tributaria va razionalizzata e completata in maniera organica*, in *Corr. Trib.*, 7/2015.
- GLENDI, C., *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1992.
- GLENDI, C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- GLENDI, C., *Solidarietà dipendente e pretesa estensibilità ai coobbligati dell'efficacia esecutiva del titolo riguardante il debitore principale d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1974.
- GUARINO, G., *Potere giuridico e diritto soggettivo*, in *Rass. dir. pubbl.*, I, 1949.
- GUIDARA, A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.
- GUIZZI, S.G., *Hic Rhodus, hic salta: l'incidenza del principio del ne bis in idem sulla disciplina del market abuse all'esame del giudice delle leggi*, in *Corr. giur.*, n. 5/2015.
- GUZZETTA, G., MARINI, M.S., *Diritto pubblico italiano ed europeo*, Torino, 2011.
- IANNOTTA, R., *La giurisdizione del giudice amministrativo*, Milano, 1985.
- IORIO, A., MECCA, S., *I nuovi reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in *Corriere Tributario*, 43/2015.
- IORIO, A., AMBROSI, L., *La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi*, in *Corriere Tributario*, 10/2016.
- LANG, J., *Die Bemessungsgrundlage*, Köln, 1988.
- LA MEDICA, D., *Espropriazione forzata esattoriale*, in *Enc. giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989.
- LA ROSA, S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006.
- LA ROSA, S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020.
- LATTANZIO, A., *La tutela del contribuente in sede di verifica fiscale*, Trani, 2005.
- LAZZARA, P., *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte. Dalla disciplina generale sul procedimento (l. 241/90) alla direttiva «servizi» (2006/123/CE)*, Napoli, 2008.
- LEDDA, F., *Il rifiuto del provvedimento*, Torino, 1970.
- LIGUORI, F., *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007.

- LOCONTE, S., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2020.
- LONGOBARDI, N., *Il declino italiano*, Firenze, 2021.
- LÓPEZ, J.J.P., *The concept of State Aid under EU Law. From internal market to competition and beyond*, Oxford, 2015.
- LUPI, R., *Coobbligazione solidale dipendente ed esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1987.
- LUPI, R., *Metodi induttivi e presunzioni nello accertamento tributario*, Milano, 1988.
- LUPI, R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, I, 1988.
- LUPI, R., *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2005.
- LUPI, R., *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2005.
- LUPI, R., *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2005.
- LUPI, R., *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2008.
- LUPI, R., *Matrice amministrativa del diritto tributario ed interpretazioni del fisco*, in *Corriere Tributario*, 1/2008.
- LUPI, R., *Evasione Fiscale, Paradiso e Inferno*, Milano, 2008.
- LUPI, R., *Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale*, Milano, 2009.
- LUPI, R., *Tassazione aziendale in cerca di identità*, *Supplemento a Dialoghi tributari*, 2, 2010.
- LUPI, R., *Diritto di amministrativo dei tributi*, aggiornamento di aprile 2015, consultabile su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/146878-Diritto-Tributario>.
- LUPI, R., *Diritto amministrativo dei tributi*, su <http://didattica.uniroma2.it/files/index/insegnamento/160300-Diritto-Tributario>.
- LUPI, R., *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2020.
- LUPI, R., *Manuale di evasione fiscale. Conoscerla per contrastarla*, Roma, 2020.
- MAFFEZZONI, F., *Il procedimento d'imposizione nell'IGE*, Napoli, 1965.
- MANZONI, I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.
- MARONGIU, G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991.
- MARONGIU, G., *Riflessioni sul diritto d'interpello*, in *Corr. trib.*, 2002.
- MARONGIU, G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- MARONGIU, G., MARCHESELLI, A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2018.
- MARCHESELLI, A., *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2012.
- MARCHESELLI, A., MARONGIU, G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- MARCHESELLI, G., (a cura di) *Contenzioso tributario*, 2016.
- MARESCA, M., *Le tasse di effetto equivalente*, Padova, 1983.
- MARRAMA, R., *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.

- MASTROMATTEO, A., SANTACROCE, B., *Nuovi interpelli: uno strumento di compliance fiscale per i contribuenti*, in *il fisco*, n. 19/2016.
- MASTROMATTEO, A., SANTACROCE, B., *Gli interpelli: modalità di presentazione, legittimazione e contenuto delle istanze*, in *il fisco*, n. 23/2016.
- MASTROMATTEO, A., SANTACROCE, B., *Istruttoria degli interpelli tra regolarizzazione dell'istanza e documentazione integrativa*, in *il fisco*, n. 24/2016.
- MASTROMATTEO, A., SANTACROCE, B., *Semplificazioni in tema di fatturazione e altre novità Iva*, in *Fisco*, 2018, 42, 4029.
- MASTROMATTEO, A., SANTACROCE, B., *Sempre più ampi i confini di fattura elettronica e corrispettivi telematici*, in *Fisco*, 2019, 18, 1734.
- MASUCCI, A., *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie. Il procedimento amministrativo elettronico ad istanza diparte*, Torino, 2011.
- MCILWAIN, C.H., *The american revolution – a constitutional interpretation*, [trad. it.] Bologna, 1964.
- MELIS, G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.
- MELIS, G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020.
- MELONCELLI, A., *L'iniziativa amministrativa*, Milano, 1976.
- MENDOLA, D., *Contenzioso e giurisdizione tributaria. Strategie difensive*, Salerno, 2016.
- MERUSI, F., FIORITTO, A., CIAGLIA, G., GIOMI, V., BERTANI, A., FREDANI, F., *Lezioni sul procedimento amministrativo*, Pisa, 2005-2009.
- MERUSI, F., *Per il ventennale della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2010.
- MICELI, R., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968.
- MICELI, R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.
- MICCINESI, M., *L'interpello*, in MARONGIU G. (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004.
- MICHELI, G.A., *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1958.
- MICHELI, G.A., *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, II, 1967.
- MIELE, G., *Alcune osservazioni sulla nozione di procedimento amministrativo*, in *Foro it.*, III, 1993.
- MOCCIA, *Impiego di capitali illeciti e riciclaggio: la risposta del sistema penale italiano*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995.
- MONTALCINI, C. SACCHETTO, F., *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017.
- MORBIDELLI, G., *Il procedimento amministrativo*, in MAZZAROLLI, L., PERICU, G., ROMANO, A., ROVERSI MONACO, F.A., SCOCA, F.G., (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005.
- MOSCATELLI, M.T., *L'interpello del contribuente*, in FANTOZZI, A., FEDELE A., a cura di, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

- MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MONTESANO, L., *Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958.
- MULEO, S., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016.
- MUSCO, E., ARDITO, F., *Diritto penale tributario*, Torino, 2016.
- MUSGRAVE, R., *Finanza pubblica, equità, democrazia*, [trad. it.], Bologna, 1995.
- NEHL, H.P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, London, 1999.
- NIGRO, M., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980, I.
- NIGRO, M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.
- NUSSI, M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.
- NUZZO, E., *Natura ed efficacia della dichiarazione tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1986.
- NUZZO, E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987.
- ODOARDI, F., *Il processo esecutivo tributario*, Ariccia (RM), 2012.
- ORLANDO, V.E., *Principi di diritto amministrativo*, Firenze, 1892.
- PAINO, A., *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo*, in CASSESE, S. (a cura di), *Giust. Amm., La riforma del processo amministrativo* (Appendice al Trattato di diritto amministrativo), Milano, 2001.
- PAOLANTONIO, N., *Interesse pubblico specifico e apprezzamenti amministrativi*, in *Dir. Amm.*, 1996.
- PAOLANTONIO, N., *Il sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo*, Padova, 2000.
- PAOLOANTONIO, N., POLICE, A., ZITO, A., *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata alle leggi n. 15/2005 e 80/2005*, Torino, 2009.
- PARISIO, V. (a cura di), *Potere discrezionale e controllo giudiziario*, Milano, 1988.
- PATRONI GRIFFI, F., *Spunti riflessivi sulla legittimazione all'appello: controinteressato e "terzo"*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 1991.
- PERONGINI, S., *Le gare preliminari alla trattativa privata*, Napoli, 1990.
- PERRONE, L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- PERUZZA, D., *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2/2014.
- PERUGGIA, P., *Concordato fiscale ed indisponibilità del principio dell'obbligazione tributaria*, in *Diritto e Pratica tributaria*, II, 1980.
- PETRANGELI, P., *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 12/2011.
- PICOZZA, E., *Il regime giuridico del procedimento amministrativo comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994.

- PICOZZA, E., *Diritto amministrativo e comunitario*, Torino, 2004.
- PICOZZA, E., *Il processo amministrativo*, Milano, 2008.
- PISTONE, P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020.
- PODDIGHE, A., *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykanen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2014.
- POLICE, A., *Il ricorso di piena giurisdizione davanti al giudice amministrativo*, II, *Contributo alla teoria dell'azione nella giurisdizione esclusiva*, Padova, 2001.
- PORCARO, G., *Riflessioni sulla natura giuridica del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2004.
- PROCOPIO, M. *Il sistema tributario italiano*, Padova, 2018.
- PUGLIATTI, S., *I fatti giuridici*, Milano, 1994.
- PUGLIESE, M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- RAGUCCI, G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.
- RAGUCCI, R., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008.
- RANAZZO, F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020.
- RANELLETTI, O., *Teoria degli atti amministrativi speciali*<sup>7</sup>, Milano, 1945.
- RICCARDI, S., *L'imposizione dei giochi e delle scommesse*, Roma, 2013.
- ROMANO, A., *I caratteri originari della giurisdizione amministrativa e la loro evoluzione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1994.
- ROMANO, S., *Poteri, potestà*, in *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947.
- RUSSO, A., *Non impugnabile la comunicazione di presa in carico delle somme esigibili con l'atto impositivo – Commento*, in *il fisco*, 6/2016.
- RUSSO, P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.
- RUSSO, P., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016.
- RUSSO, P., *Diritto tributario parte speciale*, Torino, 2016.
- RUSSO, P., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2016.
- SALA, G., *Procedimento e processo nella nuova legge 241*, in *Dir. proc. amm.*, 3/2006.
- SALVINI, L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019.
- SAMMARTINO, S., *La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994.
- SANDULLI, A., *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia (1800-1945)*, Milano, 2009.
- SANDULLI, A., *Vittorio Emanuele Orlando e il diritto amministrativo*, in *Riv. Aic*, n. 3/2016.
- SANDULLI, M.A., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940 (ristampa 1959).
- SANDULLI, M.A., *Il principio della irretroattività della legge e la Costituzione*, in *Foro amm.*, II, 1947.
- SANDULLI, M.A., *La riforma della legge sul procedimento amministrativo tra novità vere e apparenti*, in *www.federalismi.it*.

- SANTAMARIA, B., *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2020.
- SANTORO, S., *Appunti sull'intervento nel processo amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 4, 1986.
- SCAROINA, E., *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale e la giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. Pen.*, fasc. 7-8/2015.
- SCHIAVOLIN, R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006.
- SCOCA, F.G., *Il silenzio della pubblica amministrazione*, Milano, 1971.
- SCOCA, F.G., *Il punto sulla disciplina legislativa sul procedimento amministrativo*, 5, in *Il procedimento amministrativo*, a cura di Cerulli Irelli V., Napoli, 2007.
- SCOCA F.G., DI SCIASCIO, A.F., *Il procedimento amministrativo ed i recenti interventi normativi: opportunità o limiti per il sistema paese?*, Napoli, 2015.
- SCOCA, S.S., *Potestà impositiva e posizioni soggettive del contribuente*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2015.
- SEVERINO, P., *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Archivio Penale*, 2016.
- SOLDI, A.M., *Manuale dell'esecuzione forzata*, Padova, 2016.
- STEANATO, D., *La giustificazione sociale dell'imposta*, Bologna, 2014.
- STEANATO, D., *Dalla crisi dell'Irpef alla Flat tax*, Bologna, 2017.
- TABET, G., *Spunti critici sulla natura delle Agenzie Fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rassegna Tributaria*, I, 2002.
- TASSONE, R., *L'intervento ad opponendum e legittimazione all'appello*, in *Giur. It.*, I, 1993.
- TESAURO, F., *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 1979.
- TESAURO, F., *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sec. comm.*, XI, Torino, 1994.
- TESAURO, F., *Diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2015.
- TESAURO, F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016.
- TESAURO, F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2016.
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2020.
- TESAURO, G., *Diritto Comunitario*, Padova, 2012.
- TESORO, G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.
- TINELLI, G., *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2020.
- TISCINI, R., *La giurisdizione esclusiva*, in *Il processo davanti al giudice amministrativo, Commento sistematico alla L. 205/2000*, a cura di Sassani B., Villata R., Torino, 2001.
- TONOLETTI, B., *Mero accertamento e processo amministrativo: analisi di casi concreti*, in *Dir. Proc. Amm.*, Milano, 3, 2002, pp. 593 ss.
- TOSI, L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, I, 1999.
- TOSI, L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006.

- TREMONTI, G., *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. sc. fin. dir. finanziario*, 1998, I.
- TRIMARCHI BANFI, F., *In tema di trasparenza amministrativa e di diritto alla riservatezza*, Napoli, 2001.
- TRIPODI, A.F., *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *www.penalecontemporaneo.it*, ultima consultazione 9 dicembre 2016.
- TURCHI, A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.
- UCKMAR, V., *Evoluzione della disciplina della riscossione tributaria*, in TOSI, L. (a cura di), *La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Milano, 1996.
- UCKMAR, V., *Diritto tributario internazionale – Manuale*, Padova, 2012.
- URICCHIO, A.F., *Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2017.
- VANONI, E., *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940.
- VANONI, E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Altri studi di diritto finanziario*, Vol. I, Milano, 1961.
- VANONI, E., *L'irretrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962.
- VASAPOLLI, G., VASAPOLLI, A., *Dal bilancio al reddito d'impresa*, ed. XXII, 2016, Milano.
- VERSIGLIONI, M., *Interpello (diritto di)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, 2006.
- VERSIGLIONI, M., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006.
- VIGANÒ, F., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 23 dicembre 2016.
- VIGNALI, G., *La riscossione delle imposte dirette in Italia*, Milano, 1911.
- VILLAMENA, S., *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008.
- VILLATA, R., SALA, G., *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, XI, Torino, 1996.
- VINTI, S., *Valutazioni comparative e sindacato giurisdizionale*, in *Dir. Proc. Amm.*, n. 3 Milano, 2002, n. 3.
- VIPIANA, P.M., *Giurisdizione amministrativa esclusiva*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, VII, Torino, 1991.
- ZAGREBELSKY, G., *Sulla interpretazione autentica*, in *Giur. cost.*, 1974.
- ZITO, A., *Il procedimento amministrativo*, in SCOCA F.G. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008.



# Appunti



*è* consultabile online su [lamiabiblioteca.com](http://lamiabiblioteca.com)

Grazie all'acquisto, puoi consultare questo testo anche online. Accedi subito al servizio *La Mia **Biblioteca***: la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex.

**PER GLI ACQUIRENTI IN LIBRERIA**

Basta accedere al sito [www.lamiabiblioteca.com/registralibri](http://www.lamiabiblioteca.com/registralibri) e seguire le indicazioni per l'attivazione

┌

┐

└

┘

Il servizio di consultazione online del presente testo viene offerto al lettore a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio La Mia Biblioteca e potrebbe essere soggetto a revoca dall'Editore