

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo xx

Settore scientifico disciplinare di afferenza: ius 12

IL CONTRADDITTORIO DEL CONTRIBUENTE CON L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELL'ACCERTAMENTO NELL'ESPERIENZA COMUNITARIA E DEI PAESI EUROPEI

Presentata da: CARMELA PICCOLO

Coordinatore Dottorato:
Chiar.mo Prof.re

ADRIANO DI PIETRO

Relatore:
Chiar.mo Prof.re

ADRIANO DI PIETRO

Esame finale anno 2008

Capitolo I

Il contraddittorio nel procedimento di accertamento

Par. 1 L'attività di accertamento tributario e la tutela del contribuente	p. 5
Par. 2 La partecipazione del privato nel procedimento amministrativo	p. 7
Par. 3 La partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento	p. 14
Par. 4 L'invalidità e l'irregolarità dell'avviso di accertamento	p. 18
Par. 5 La comparazione tra gli ordinamenti giuridici	p. 22

Capitolo II

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza francese

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario francese	p. 25
Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria	p. 28
Par. 3 Il contraddittorio difensivo precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento	p. 32
Par. 4 Il sistema francese di tutela giudiziale nel settore tributario	p. 36
Par. 5 La giurisprudenza sull'esercizio dei poteri di controllo e sul contraddittorio precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento	p. 41
Par. 6 Conclusioni	p. 49

Capitolo III

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza italiana

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario italiano	p. 51
Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria	p. 57
Par. 3 I requisiti formali dell'avviso di accertamento	p. 74
Par. 4 Il sistema italiano di tutela giudiziale nel settore tributario	p. 80
Par. 5 La partecipazione del privato nel procedimento amministrativo	p. 82
Par. 6 Conclusioni	p. 87

Capitolo IV

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza del Regno Unito

Par. 1 Il quadro istituzionale, il principio di legalità e l'affermazione di principi generali che regolano l'agire amministrativo	p. 89
Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria	p. 95
Par. 3 I limiti della tutela procedimentale e la preferenza per la tutela giudiziale	p. 101
Par. 4 Il sistema inglese di tutela giudiziale nel settore tributario	p. 102
Par. 5 La giurisprudenza sulla richiesta di autorizzazioni ai Commissioners	p. 113
Par. 6 Conclusioni	p. 117

Capitolo V

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza portoghese

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario portoghese	p. 119
Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria	p. 125
Par. 3 I requisiti formali dell'avviso di accertamento	p. 130
Par. 4 Il sistema portoghese di tutela giudiziale nel settore tributario	p. 133
Par. 5 La giurisprudenza sul principio di partecipazione	p. 136
Par. 6 Conclusioni	p. 142

Capitolo VI

Il contraddittorio nell'analisi comparata

Par. 1 L'analisi comparata sul significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento	p. 144
Par. 2 L'analisi comparata sugli effetti che la diversa natura della giurisdizione tributaria produce sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento	p. 147
Par. 3 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio come principio comune	p. 149
Par. 4 La comparazione degli ordinamenti tributari e il diritto comunitario	p. 150

Capitolo VII

Il contraddittorio nel diritto di fonte comunitaria

Par. 1 I principi fondamentali del Trattato Europeo ed i principi generali di formazione giurisprudenziale	p. 152
Par. 2 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio	p. 157
Par. 3 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nei procedimenti in materia doganale	p. 163
Par. 3.1 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nei controlli doganali sul regime di transito comunitario esterno	p. 168
Par. 3.2 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nel procedimento di sgravio disciplinato dall'articolo 239 del codice doganale comunitario	p. 170
Par. 4 Il valore della fonte scritta e l'affermazione del diritto al contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria	p. 177
Par. 5 Le ragioni del contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria	p. 178
Par. 6 La legittimazione del giudice comunitario alla affermazione di principi generali non scritti	p. 179
Par. 7 Le conseguenze sugli ordinamenti tributari nazionali derivanti dalla affermazione di un principio di contraddittorio	p. 183
Par. 8 L'armonizzazione degli ordinamenti tributari nazionali sul principio di contraddittorio	p.187
Par. 9 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio nel diritto comunitario rispetto all'esperienza degli ordinamenti giuridici nazionali sull'accertamento tributario	p. 190

Capitolo I

Il contraddittorio nel procedimento di accertamento

Par. 1 L'attività di accertamento tributario e la tutela del contribuente

Nell'attuale sistema di una fiscalità di massa che riguarda le principali imposte, ai contribuenti sono generalmente rimessi, nei differenti ordinamenti nazionali, obblighi di legge che costituiscono adempimenti strumentali alla liquidazione delle imposte ed al versamento delle stesse, funzioni che i contribuenti sono tenuti ad eseguire senza alcun intervento da parte della Amministrazione Finanziaria. Per diverse tipologie di imposte, come ad esempio le imposte personali sul reddito, ai contribuenti è richiesto di predisporre annualmente una dichiarazione, in cui vanno indicati gli elementi che concorrono alla determinazione della base imponibile, che è la base di commisurazione del tributo cui va applicata l'aliquota impositiva; in sede di dichiarazione è richiesto al contribuente di liquidare le imposte dovute, anche se in taluni sistemi questa funzione è ancora rimessa alla Amministrazione Finanziaria, che provvede utilizzando quanto indicato dal contribuente riguardo la determinazione della base imponibile. Si tratta, tuttavia, con riferimento a quest'ultimo modello, di sistemi che tendono oggi ad essere superati per lasciare in capo al contribuente la funzione della liquidazione dell'imposta e del versamento, nonché l'obbligo degli adempimenti a ciò strumentali.

I contribuenti, negli attuali sistemi di fiscalità di massa sono tenuti a riconoscere, nelle differenti circostanze concrete che concernono gli stessi, la presenza delle fattispecie impositive normativamente previste da cui scaturisce l'obbligo di versare i tributi e di porre in essere gli adempimenti a ciò strumentali. Tra questi rileva, in particolare, per taluni tributi, la presentazione della dichiarazione e l'obbligo di tenuta della contabilità da parte degli esercenti attività economiche, funzionale alla determinazione della base imponibile da indicare in dichiarazione.

L'intervento della Amministrazione Finanziaria, nel meccanismo di applicazione delle imposte, è successivo rispetto al momento dell'adempimento richiesto al contribuente. Alla Amministrazione Finanziaria, in diversi Paesi, è attribuito il compito di verificare la correttezza formale della liquidazione delle imposte effettuata dal contribuente; con

la attività che è detta di accertamento viene invece riscontrato se quanto determinato dal contribuente corrisponde alle circostanze di fatto verificatesi e ad una corretta applicazione delle disposizioni di legge, per rettificare, nel caso siano riscontrate delle irregolarità, l'imponibile e l'imposta.

Nell'ambito dell'accertamento vengono distinti il controllo, costituito da un'attività di indagine conoscitiva, e l'accertamento inteso in senso stretto, che consiste invece nella formalizzazione del provvedimento impositivo.

I controlli eseguiti dalla Amministrazione Finanziaria potrebbero dare evidenza di un'incompletezza della dichiarazione presentata dal contribuente, ovvero di infedeltà o di omessa presentazione della stessa. In questo ultimo caso, è corretto precisare che l'accertamento della Amministrazione Finanziaria è rivolto alla determinazione, e non alla rettifica, dell'imponibile e dell'imposta dovuta.

L'attività di indagine, funzionale all'accertamento, si caratterizza per l'esercizio di poteri di controllo previsti dalla legge che possono essere anche molto incisivi nella sfera personale del contribuente e che permettono di acquisire gli elementi necessari all'accertamento. La legge consente all'Amministrazione Finanziaria di richiedere dei documenti al contribuente ovvero a soggetti terzi, di eseguire accessi presso la sede delle attività e di ispezionare le scritture contabili che gli esercenti sono tenuti a conservare.

Eseguiti i riscontri, in presenza di irregolarità, è notificato un provvedimento in cui sono determinati il maggiore imponibile, le maggiori imposte dovute, gli interessi sui tardivi versamenti e sono inoltre irrogate le sanzioni.

Nell'ambito di una attività come quella di accertamento che è prioritariamente rivolta alla tutela dell'interesse collettivo per il corretto adempimento degli obblighi tributari, gli studi dottrinali e l'evoluzione degli ordinamenti giuridici, con sempre maggiore rilevanza, evidenziano l'esigenza di tutele per il contribuente, assoggettato al controllo. Una prerogativa rilevante, che è oggetto della presente ricerca, riguarda la tutela che può essere riconosciuta al contribuente attraverso la partecipazione alla attività di controllo e al successivo accertamento di maggiore imponibile e di maggiori imposte.

La tematica viene affrontata offrendo, in primo luogo, un inquadramento di carattere generale sulle differenti forme di partecipazione del privato all'attività di accertamento

che si rifà alla elaborazione del diritto amministrativo. L'accertamento, considerato come un insieme di atti e attività della Amministrazione finalizzati al controllo ed alla conseguente rettifica dell'imponibile e dell'imposta, può essere infatti ricondotto al modello procedimentale elaborato dal diritto amministrativo, nell'ambito del quale la tematica della partecipazione del privato nel procedimento vanta una approfondita elaborazione dottrinale.

Rispetto a questa branca giuridica vengono esaminate, in sintesi, le posizioni presenti sull'annullamento giudiziale degli atti che scaturiscono da procedimenti amministrativi carenti sotto il profilo della partecipazione del privato.

Nei capitoli successivi, in considerazione del quadro di carattere generale delineato dall'esperienza del diritto amministrativo, sono analizzati gli ordinamenti tributari di alcuni Paesi europei e le tendenze presenti nella attuale fase di formazione del diritto di fonte comunitaria, allo scopo di delineare il grado di tutela che è offerto ai contribuenti assoggettati ad accertamento tributario.

Par. 2 La partecipazione del privato nel procedimento amministrativo

Il procedimento è inteso, nel diritto amministrativo, come l'insieme di attività e atti che portano alla produzione di un provvedimento finale¹. Come regola generale, pertanto,

¹ La bibliografia in materia è vastissima. Si veda: Morbidelli, Il procedimento amministrativo, in AA. VV. (a cura di Mazzarolli, Pericu, Romano, Rovesi, Monaco, Sica), Diritto amministrativo, Bologna, 1993; Forti, Atto e procedimento, RDPU, 1930, I, p. 349; Miele, Alcune osservazioni sulla nozione di procedimento amministrativo; FI, 1933, III, 375; Gasparri, Studi sugli atti giuridici complessi, Pisa, 1939; Sandulli, Il procedimento amministrativo, Milano, 1940; Benvenuti, Funzione amministrativa, procedimento e processo, in RTDP, 1952, p. 137; Schima, Compiti e limiti di una teoria generale dei procedimenti, in RTPC, 1953, p. 757; Couture, La garanzia costituzionale del dovuto processo legale, in RDPR, 1954, p. 81; Crisafulli, Principio di legalità e giusto procedimento, GiC, 1962, p. 130; Benvenuti, L'attività amministrativa e la sua disciplina generale, in Atti del convegno di studi giuridici, Trento, 1958; Pastori, La procedura amministrativa, Vicenza, 1964; Allegretti, L'imparzialità amministrativa, Padova, 1965; Barone, L'intervento del privato nel procedimento amministrativo, Milano, 1969; Cassese, Il privato e il procedimento amministrativo, in Arch. Giur., 1970, p. 25; Ghetti, Il contraddittorio amministrativo, Padova, 1971; Pugliese, Il procedimento amministrativo tra autorità e contrattazione, in RTDP, 1971, p. 1469; Bergonzini, L'attività del privato nel procedimento amministrativo, Padova, 1975; Berti, Procedimento, procedura, partecipazione, in Studi in memoria di Guicciardi, Padova, 1975; Nigro, Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione, RDPR, 1980, p. 252; Sciullo, Il principio del giusto procedimento tra giudice costituzionale e amministrativo, J, 1980, p. 191; Roehrsen, Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali, in Dir. proc. amm., 1987, p. 47; Agrifoglio, La trasparenza dell'azione

ciascun procedimento è visto come un insieme di fasi distinte e successive, per le quali devono essere definite le modalità di svolgimento ed i principi generali che guidano l'agire amministrativo. Negli studi del procedimento amministrativo, ossia delle fasi e delle regole attraverso le quali la attività amministrativa deve svolgersi, si distingue, pertanto, l'analisi di tipo descrittivo, volta a definire le differenti fasi e a coglierne gli elementi costitutivi e i nessi di collegamento, e la analisi cosiddetta funzionale, che tende a valorizzare la ragion d'essere di ciascuno degli elementi stessi in relazione allo scopo, al risultato, dell'esercizio del potere. L'analisi funzionale mira alla definizione delle regole che disciplinano l'esercizio del potere ed il rapporto tra Amministrazione Pubblica e privato².

La dottrina amministrativa distingue il procedimento in una fase preparatoria, una fase costitutiva e, infine, una fase di integrazione dell'efficacia. La prima fase comprende l'apertura del procedimento, d'ufficio ovvero su istanza di parte, e l'istruttoria. La fase costitutiva è quella in cui viene deciso il contenuto del provvedimento. L'ultima fase concerne la pubblicazione e la comunicazione del provvedimento.

Nel settore del diritto amministrativo assume una rilevanza centrale la tematica dei principi che regolano l'attività pubblica, dal momento che alla Amministrazione sono rimesse delle importanti scelte, che spesso non trovano una predeterminazione normativa nella legge. La definizione di regole di carattere generale costituisce quindi il necessario presupposto per la legalità dell'agire stesso³. La dottrina evidenzia in proposito, giustamente, che la definizione delle modalità di esercizio del potere non può dirsi un aspetto di carattere meramente formale, in quanto le regole relative allo

amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo, in *Dir. proc. Amm.*, 1991, p. 46.

² *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce *Procedimento amministrativo* di R. Villata e G. Sala.

³ In proposito, R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce *Procedimento amministrativo*, evidenziano: "Di fronte a quello che appare sempre di più un vero trasferimento di potere politico a (quello che non può più essere considerato solo) il potere esecutivo, la garanzia della legalità dell'azione tende a essere posta non nella predeterminazione legislativa di un canone di tutela di interessi, ma nella disciplina legislativa del modo in cui la scelta dell'interesse tutelabile viene compiuta. Al punto che in alcuni ordinamenti si è ormai affermata la consapevolezza che in un intreccio sempre più complesso di interessi da tutelare alla regolarità del procedimento è affidata la realizzazione e la garanzia anche dei diritti fondamentali".

svolgimento della attività amministrativa sono suscettibili di incidere sul risultato della stessa⁴.

Una tematica centrale del diritto amministrativo è la trasparenza dell'agire della Amministrazione Pubblica che si esplica, in particolare, con l'obbligo di informazione ai cittadini dell'avvio degli iter procedimentali da cui scaturiscono dei provvedimenti rivolti agli stessi. Argomento connesso è quello della partecipazione del privato al procedimento.

Dalla analisi storica sui principi affermati nelle discipline positive nazionali, la dottrina evidenzia come nella prima organica codificazione della disciplina del procedimento amministrativo, del 1925, di matrice austriaca, è presente l'idea che il procedimento sia diretto a regolare un conflitto di interessi, ossia delle posizioni di netto antagonismo tra la Amministrazione Pubblica ed i cittadini⁵. Il modello austriaco si è esteso in Polonia e in Cecoslovacchia, nel 1928, e nel Regno di Jugoslavia nel 1930, per poi cedere il posto, nel tempo, proprio in questi Paesi, all'affermazione di un'altra prospettiva sul

⁴ R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce Procedimento amministrativo, evidenziano che "la disciplina del singolo procedimento segna dunque non solo il percorso dell'attuazione del potere, ma anche le coordinate per la decisione. Non è forma scindibile dal contenuto".

⁵ In proposito, R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce Procedimento amministrativo, evidenziano che il primo approccio legislativo alle tematiche del procedimento è risultato condizionato dal clima culturale della scuola di Vienna, che ha modellato la procedura amministrativa su quella giurisdizionale. "Il risultato è stato la giurisdizionalizzazione del procedimento o, se si vuole, la creazione di un diritto procedurale amministrativo a fianco del diritto processuale amministrativo su quest'ultimo modellato, distinto organizzativamente ma non essenzialmente dall'attuazione processuale del diritto, codificato per sottrarre il processo di decisione alla libertà degli apparati e, soprattutto, inteso come regola di un rapporto tra le parti: la pubblica amministrazione e il privato che tutela la propria situazione soggettiva avverso l'esercizio del potere." In dottrina si veda inoltre: *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce Procedimento amministrativo in diritto comparato; Sala, *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano, 1993; Chiti, *L'affermazione della giustizia amministrativa in Inghilterra*. Dalla Common Law al Droit Administratif, in *Dir. proc. Amm.*, 1990; G. Isaac, *La procédure administrative non contentieuse*, Paris, 1968; Sandulli, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940; Sordi, *Tra Weimar e Vienna. Amministrazione pubblica e teoria giuridica nel primo dopoguerra*, Milano, 1987; Arena, *La partecipazione dei privati al procedimento amministrativo: analisi dell'esperienza americana*, RTDP, 1976, 288; Sciullo, *Procedimenti e atti dell'Amministrazione per piani: la disciplina di pianificazione nella legge sul procedimento amministrativo nella Repubblica Federale Tedesca*, RTDP, 1978; Badura, *Il procedimento amministrativo*, in *La codificazione del procedimento amministrativo nella Repubblica Federale di Germania*, Quaderni Formez, Napoli, 1979; F. Mayer, *La legge sul procedimento amministrativo nella Repubblica Federale Tedesca*, RTDP, 1977; Si veda inoltre: A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo*, Cedam, 2004; S. Cassese, *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003; S. Cassese, *Istituzioni di diritto amministrativo*, II Edizione, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2006.

procedimento amministrativo, che si allontana dall'idea di un conflitto di interessi tra Amministrazione e privati, e si ispira alla collaborazione tra la autorità amministrativa ed i privati, per il perseguimento dell'interesse comune. Le attuali discipline normative sul procedimento amministrativo riprendono il modello collaborativo, cui si associano meccanismi di partecipazione dei privati nel procedimento⁶.

I momenti fondamentali della partecipazione del privato sono la comunicazione di avvio del procedimento, l'apporto nella fase dell'istruttoria per la acquisizione di dati e informazioni da parte della Amministrazione, il contraddittorio nella fase costitutiva prima della formale adozione del provvedimento.

Autorevole dottrina amministrativa definisce il concetto di intervento del cittadino nel procedimento distinguendo tra collaborazione e contraddittorio⁷. La collaborazione è quella forma di partecipazione che permette alla Amministrazione di ottenere delle informazioni utili ai fini del provvedimento finale, con una funzione efficientistica. Il contraddittorio assolve, invece, la funzione di garanzia di difesa a favore del soggetto destinatario del provvedimento⁸. Va evidenziato, peraltro, che nella partecipazione intesa nel significato di collaborazione viene superata quell'idea di conflitto di interessi che è invece insita nel concetto di contraddittorio difensivo.

E' questione non ancora definita e problematica, in molti Paesi, la valenza che deve essere attribuita all'intervento del privato nel procedimento, in termini giuridici, sul profilo della disciplina dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi⁹.

⁶ R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce Procedimento amministrativo.

⁷ Si veda sull'argomento: A. Sandulli, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003, p. 1035; A. Andreani, *Funzione amministrativa, procedimento e partecipazione nella legge n. 241/90 (quarant'anni dopo la prolusione di F. Benvenuti)*, in *Dir. proc. Amm.*, 1992, p. 655; Cerulli Irelli, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 1997; G. Virga, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Giuffrè editore, Milano, 1998; Barone, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969; Ali, *Studi sui procedimenti amministrativi a partecipazione popolare*, Milano, 1970; Ghetti, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971; Bergonzini, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975; Chiti, *Partecipazione popolare e pubblica amministrazione*, Pisa, 1977; Pubusa, *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, Torino, 1988.

⁸ La definizione si ritrova in A. Sandulli, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003, p. 1035.

⁹ Si veda: *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce Procedimento amministrativo in diritto comparato.

L'invalidità di un procedimento è connessa, in primo luogo, alla disciplina positiva che lo regola. Quando più attività e atti sono connessi tra loro e costituiscono momenti antecedenti alla formalizzazione di un provvedimento amministrativo, in modo tale da configurare un procedimento, la violazione della legge che disciplina il procedimento, in una fase interna allo stesso, comporta l'invalidità derivata dell'atto finale. In effetti la violazione di una norma positiva che regola un procedimento non necessariamente comporta la invalidità derivata del provvedimento finale, dovendosi riconoscere l'invalidità solo a fronte di violazioni della disciplina procedimentale che sottendono alla tutela di interessi sostanziali cui la disciplina del procedimento è preordinata¹⁰.

L'invalidità di un procedimento può, in secondo luogo, essere connessa alla violazione di legge intesa in termini di principi generali che regolano un ordinamento, sebbene, va osservato, si tratti di posizioni che più difficilmente sono affermate da parte della giurisprudenza degli ordinamenti giuridici in cui la normativa scritta assume un aspetto preponderante nella regolamentazione dei rapporti tra cittadini e autorità.

La dottrina si interroga sulle conseguenze, in termini di invalidità del provvedimento finale, che derivano dalla violazione delle norme che disciplinano il procedimento, rispetto all'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento, che costituisce il presupposto della partecipazione all'istruttoria, ovvero sulla rilevanza di una omissione del confronto che permetta al cittadino l'esercizio della difesa.

L'interrogativo è, quindi, se sia possibile individuare, in capo al privato, la presenza di un interesse di carattere sostanziale relativo allo svolgimento del procedimento in base ai canoni dell'informativa, della partecipazione e del diritto alla difesa.

Le posizioni a riguardo sono discordanti. Taluna dottrina¹¹ è, in effetti, favorevole a riconoscere in capo ai privati un diritto ad essere informati, a partecipare e a difendersi davanti alla Amministrazione, in ordine ai provvedimenti che sono suscettibili di incidere nella propria sfera giuridica. Si tratterebbe quindi di affermare, in capo ai

¹⁰ Osservano R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce *Procedimento amministrativo*: "E' dunque la prospettiva funzionale, della individuazione della ragion d'essere di ciascun elemento della serie in relazione alla funzione del procedimento a permettere di distinguere le omissioni e/o le anomalie invalidanti dalle mere irregolarità emendabili".

¹¹ Si veda R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce *Procedimento amministrativo* e la bibliografia ivi citata; in termini riassuntivi sulla problematica G. Virga, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Giuffrè Editore, Milano, 1998.

destinatari di un provvedimento, la titolarità di una posizione giuridica che da taluna dottrina viene definita con il termine di diritti procedimentali. La violazione delle norme che disciplinano l'esercizio dei diritti procedimentali, ovvero la violazione dei principi stessi, porterebbe l'invalidità del provvedimento.

Diversamente, un secondo orientamento propende per affermare l'irrilevanza della violazione delle norme relative alla partecipazione del privato nel procedimento, sotto il profilo della invalidità del provvedimento finale, se non è provato in sede giudiziale, da parte del privato, che l'intervento nel procedimento avrebbe portato ad un esito diverso dello stesso¹². Una posizione di questo tipo pare escludere quindi la possibilità di configurare in termini generali la presenza di un interesse di tipo sostanziale in capo al privato, relativamente alle modalità con cui il procedimento viene condotto, che non sia correlato ad una verifica, caso per caso, delle conseguenze che l'intervento del privato avrebbe potuto produrre sul contenuto del provvedimento.

Alcuna dottrina si esprime in termini ancora differenti sulla disciplina della invalidità del provvedimento¹³, sulla base del presupposto che è la determinazione della funzione delle norme in materia di partecipazione l'elemento da cui derivare le conseguenze sul regime di invalidità. La analisi, dunque, tende a considerare le posizioni della autorità e del privato, all'interno del procedimento, in contrasto tra loro, per cui le norme che disciplinano la partecipazione al procedimento possono sottendere ad un interesse della Amministrazione, ovvero del privato. E' escluso che l'omissione della partecipazione funzionale alla sola autorità possa comportare l'illegittimità del provvedimento, a meno che il cittadino non dimostri che con la partecipazione avrebbe portato un apporto conoscitivo idoneo a modificare l'esito del procedimento. Se la partecipazione è invece una prerogativa a favore del cittadino, un comportamento della autorità ostativo alla realizzazione del confronto costituisce, in sé, causa di invalidità dell'atto finale. Sulla base di queste considerazioni, si potrebbe dedurre che le forme di partecipazione che sottendono una funzione esclusiva di esercizio del diritto di difesa

¹² Sull'argomento: A. Bottiglieri, S. Cogliani, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004, p. 193 e ss.; G. Virga, La partecipazione al procedimento amministrativo, Giuffrè Editore, Milano, 1998. L'autore è favorevole a qualificare degli interessi legittimi partecipativi in capo ai cittadini.

¹³ In termini riassuntivi, G. Corso, Conclusioni, in AA VV., L'attuazione della L. n. 241/90 – Atti del convegno di Macerata a cura di G. Sciallo, Milano, 1997.

costituiscono momenti del procedimento la cui omissione comporta sempre l'invalidità del provvedimento finale.

Una critica che potrebbe essere presentata a questa posizione è data dalla circostanza di non considerare come, in effetti, una partecipazione del privato nel procedimento può essere connessa ad un interesse di entrambe le parti, Amministrazione e cittadino, alla corretta definizione del contenuto del provvedimento, in un'ottica di collaborazione.

Una problematica discussa dalla dottrina è se il canone della partecipazione riguardi i soli provvedimenti amministrativi a carattere discrezionale, e non quelli vincolati¹⁴. I contributi della dottrina sull'argomento sono orientati a valorizzare il diverso apporto della partecipazione in chiave collaborativa, nella fase istruttoria del procedimento a carattere discrezionale ovvero vincolato.

Nei provvedimenti discrezionali la Amministrazione è chiamata ad una valutazione e ponderazione degli interessi coinvolti nella decisione da formulare, differentemente dai provvedimenti vincolati che constano principalmente nell'applicazione della disciplina positiva, senza margini di apprezzamento.

Talune posizioni propendono a riconoscere l'obbligatorietà della partecipazione solo nei provvedimenti a carattere discrezionale che necessitano dell'intervento dei privati, affinché la decisione possa dirsi il risultato di una ponderazione, che sia espressione dell'interesse collettivo.

A me pare interessante evidenziare, in proposito, la posizione di alcuna dottrina che riconosce la necessità dell'intervento del cittadino nel procedimento anche a fronte di provvedimenti vincolati, in cui la Amministrazione non è chiamata ad una decisione che comporta la valutazione di interessi da ponderare, ma solamente ad una corretta ricostruzione dei fatti ed alla applicazione delle disposizioni normative che regolano la fattispecie. L'intervento dei privati, in simili circostanze, è parimenti significativo in quanto può portare ad una migliore comprensione degli elementi rilevanti ai fini del

¹⁴ Sull'argomento: A. Bottiglieri, S. Cogliani, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004, p. 193 e ss; G. Virga, La partecipazione al procedimento amministrativo, Giuffrè Editore, Milano, 1998.

provvedimento¹⁵ siano questi la corretta ricostruzione dei fatti e l'esatta interpretazione ed applicazione della disciplina positiva.

Par. 3 La partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento

La dottrina tributaria più recente, allo scopo di presentare un quadro sistematico della disciplina tributaria relativa ai poteri attribuiti all'Amministrazione Finanziaria, alla attività e agli atti tipici della stessa, propone l'utilizzo della nozione, cara al diritto amministrativo, di procedimento. In modo particolare, è per l'attività di accertamento che la nozione di procedimento viene più spesso ad essere richiamata, riconoscendosi l'utilità di una analisi incentrata su questo modello amministrativo.

In effetti, la possibilità di una ricostruzione sistematica, attraverso il modello del procedimento, dell'intera attività della Amministrazione Finanziaria che ruota intorno alla funzione del controllo della correttezza degli adempimenti tributari da parte del cittadino, non è affermata dalla dottrina in modo unanime¹⁶. E' presente, infatti, una certa preferenza a distinguere, come dei procedimenti autonomi, l'attività di indagine che consiste nell'utilizzo dei poteri di controllo, dalla attività più propriamente detta di

¹⁵ In proposito, R. Villata e G. Sala, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Utet, Torino, 1996, voce *Procedimento amministrativo*, evidenziano che il riconoscimento di un potere discrezionale impone la quanta più ampia rappresentazione degli interessi, venendo la garanzia procedimentale della partecipazione ad integrare la generale garanzia di legalità dell'ordinamento; la stessa garanzia ha ragione di essere anche per l'attività vincolata per la quale è avvertita l'esigenza di una obiettiva ricostruzione della situazione di fatto meglio assicurata dal confronto delle diverse rappresentazioni.

¹⁶ In senso favorevole: L. Salvini, *La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter*, in *Rassegna tributaria*, 1987, p. 353; L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; L. Salvini, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 13; A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Utet, 2004. In senso contrario: Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, III ed., Padova, 1999; Fedele, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, I, p. 49; S. La Rosa, *Amministrazione Finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000; Lupi, *Diritto tributario*, parte generale, VII ed., Milano; Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993; Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Milano, 2002; Schiavolin, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1991, II, p. 34. La principale obiezione verso la possibilità di ricostruire, all'interno del modello amministrativo di procedimento, tutta la attività facente capo alla Amministrazione Finanziaria che ruota intorno all'accertamento, sta nelle limitazioni che ne deriverebbero sul piano della tutela giurisdizionale, perché la fase conoscitiva che comprende l'esercizio dei poteri di controllo verrebbe in questo modo ad essere privata della possibilità di una azione giudiziale di tutela in via immediata dal parte del contribuente.

accertamento, in cui sono determinate le maggiori imposte sul presupposto degli elementi acquisiti nel corso del controllo¹⁷.

La dottrina favorevole all'utilizzo del modello procedimentale per ricomprendere tutta la attività della Amministrazione Finanziaria connessa al controllo sui contribuenti distingue una fase preparatoria, in cui è compresa l'istruttoria che può svolgersi con modalità differenti attraverso l'utilizzo dei poteri conferiti alla Amministrazione dalla legge, una fase costitutiva ed una fase integrativa dell'efficacia.

L'accertamento è sempre di iniziativa della Amministrazione Finanziaria. L'istruttoria comprende un'ampia serie di attività e atti che l'Amministrazione può porre in essere per acquisire le informazioni e gli elementi necessari al controllo. La fase costitutiva del procedimento di accertamento è data dalla formazione di un provvedimento in cui vengono determinate le maggiori imposte accertate a seguito del controllo. Con la fase integrativa dell'efficacia il provvedimento è formalmente notificato al contribuente e con la notifica produce effetti nei confronti dello stesso.

La dottrina amministrativa sulla partecipazione del privato al procedimento offre importanti spunti di riflessione, nell'ambito dell'analisi dell'accertamento tributario, in particolare per gli aspetti connessi alla tutela del contribuente. La dottrina, in effetti, si è già adoperata a verificare la possibilità di utilizzare il concetto di partecipazione e di collaborazione del contribuente nell'attività di accertamento della Amministrazione Finanziaria, con risposta affermativa¹⁸. E', tuttavia, avvertita una certa difficoltà ad

¹⁷ S. La Rosa, Principi di diritto tributario, II Edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006; S. La Rosa, Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari (nota a Cass., n. 8344/2001 e n. 15230/2001), in Rivista di diritto tributario, 2002, II, p. 292. L'autore è favorevole a configurare la possibilità di una autonoma impugnabilità degli atti relativi all'esercizio della attività conoscitiva, in modo particolare con riferimento alle attività ispettive di accesso, ispezione e verifica. E' favorevole alla tesi dell'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento degli elementi conoscitivi acquisiti in violazione alla legge, in contrapposizione quindi alla ricostruzione effettuata da parte della dottrina che propende per la configurazione di una invalidità derivata d'avviso di accertamento a causa di un'attività istruttoria, parte del medesimo procedimento di accertamento, svolta in violazione alla legge.

¹⁸ L. Salvini, La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter, in Rassegna tributaria, 1987, p. 353; L. Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990; L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in Rivista di diritto tributario, 2000, I, p. 13; A. Fantozzi, Corso di diritto tributario, Utet, 2004; A. Di Pietro, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000.

inquadrare in modo sistematico i differenti casi di intervento del contribuente nel procedimento di accertamento¹⁹ che sono disciplinati dalla normativa positiva.

La possibilità di partecipazione del contribuente è vista, in primo luogo, in funzione collaborativa, finalizzata ad una migliore determinazione del presupposto impositivo nell'interesse della Amministrazione Finanziaria. A questa tipologia di intervento del contribuente viene ad essere contrapposto il contraddittorio difensivo, come forma di garanzia endoprocedimentale²⁰.

Entrambe le tipologie di interventi del contribuente nel procedimento di accertamento necessitano di alcune precisazioni.

Nelle odierne discipline normative si ritrovano, sovente, regolate tra i poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria delle prerogative molto ampie, che legittimano la Amministrazione alla richiesta di documenti e informazioni, a fronte delle quali la inottemperanza del contribuente produce l'irrogazione di sanzioni, ovvero sanzioni di tipo indiretto che concernono la determinazione della base imponibile accertata, come il disconoscimento della deducibilità di oneri. A ben vedere, per queste fattispecie, si potrebbe escludere la possibilità di intravedere degli interventi collaborativi, perché il contribuente è, piuttosto, tenuto all'obbligo di adempiere alle richieste formulate dall'Amministrazione Finanziaria, per non incorrere in sanzioni.

Diversamente, interventi di tipo collaborativo si possono qualificare, nel corso della attività di indagine, durante le verifiche, eseguite presso la sede di attività economiche, in cui si instaura un confronto continuo tra i funzionari della Amministrazione ed il contribuente, ed il contribuente può fornire informazioni e chiarimenti relativamente alla documentazione esaminata dai verificatori. Un ulteriore momento collaborativo, con riferimento alle verifiche fiscali, può essere presente successivamente alla loro conclusione, perché il contribuente potrebbe presentare, di propria iniziativa, elementi

¹⁹ A. Fantozzi, Corso di diritto tributario, Utet, 2004.

²⁰ Favorevoli a questa distinzione: A. Fantozzi, Corso di diritto tributario, Utet, 2004; L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in Rivista di diritto tributario, 2000, I, p. 13. Diversa è la posizione di S. La Rosa, in Principi di diritto tributario, II Edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006. L'autore vede la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, inteso in senso stretto, connessa alla finalità di pervenire a delle determinazioni autoritative il più possibile aderenti alla realtà dei fatti, piuttosto che ad una funzione genericamente garantista.

utili alla corretta determinazione dei maggiori imponibili e delle maggiori imposte, a fronte di riscontri non esatti effettuati dai verificatori durante il controllo.

Interventi di tipo collaborativo si possono qualificare nelle fattispecie normative in cui, a fronte di un utilizzo da parte della Amministrazione di metodi di accertamento presuntivi, disciplinati dalla legge, il legislatore rimette al contribuente la facoltà di produrre all'Amministrazione Finanziaria elementi che comprovino la inutilizzabilità della disciplina presuntiva nella specifica fattispecie.

Il concetto di partecipazione collaborativa verrebbe, in questo modo, ad essere circoscritto alle fattispecie in cui il contribuente interviene nell'attività amministrativa in forza di una propria autonoma determinazione, e non per effetto di un obbligo imposto dalla Amministrazione il cui inadempimento comporta l'applicazione di sanzioni.

Pare opportuno inoltre precisare che, secondo alcuna dottrina²¹, la collaborazione è un intervento del privato funzionale alla completezza della istruttoria procedimentale e quindi alla attività amministrativa, ma assolve anche ad una funzione di garanzia a favore del privato, perché una puntuale definizione degli elementi rilevanti ai fini del provvedimento permette di evitare che determinazioni non corrette siano incluse in un provvedimento amministrativo, suscettibile di produrre effetti sino al momento del suo annullamento, a seguito di una azione giudiziale promossa dal privato, o ad opera della stessa Amministrazione in via di autotutela.

La partecipazione collaborativa è collocata, da parte della dottrina, all'interno della attività della Amministrazione Finanziaria che concerne l'acquisizione dei dati e delle informazioni da utilizzare nell'accertamento. Il contraddittorio, diversamente, verrebbe posizionato antecedentemente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento²². Ciò in quanto l'esercizio di una difesa presuppone la presenza di una posizione chiara in capo all'Amministrazione sulle irregolarità scaturenti dal controllo, che può quindi dirsi definita solo nel momento finale dell'attività di accertamento. Il contraddittorio viene inteso, pertanto, principalmente, come la facoltà data al contribuente di

²¹ A. Sandulli, Il procedimento, in Trattato di diritto amministrativo, a cura di Cassese, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003 p. 1035.

²² Si veda: L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in Rivista di diritto tributario, 2000, I, p. 13.

esprimere delle osservazioni difensive, che necessita di una previa comunicazione da parte della Amministrazione Finanziaria in merito alle risultanze dell'indagine, non ancora formalizzate in un atto impositivo.

Pare utile, ai fini della ricerca, il riferimento alla distinzione proposta da parte della dottrina tra contraddittorio e collaborazione, perché permette di evidenziare il carattere differente che può essere presente nella partecipazione del privato al procedimento di accertamento. E' possibile distinguere, pertanto, una partecipazione del privato in funzione esclusivamente difensiva, in cui è garantito al contribuente l'esercizio della difesa a fronte di una determinazione dell'esito del controllo che sia precedentemente comunicata da parte della Amministrazione. La partecipazione collaborativa è invece finalizzata alla corretta determinazione delle imposte da accertare.

Sulla base di queste considerazioni, con il termine contraddittorio viene pertanto ad essere qualificato, nell'ambito della presente ricerca, il confronto tra il contribuente e la Amministrazione Finanziaria in funzione esclusivamente difensiva, come momento in cui il contribuente presenta alla Amministrazione le proprie osservazioni a riguardo del contenuto dei rilievi di irregolarità che la Amministrazione intende formulare.

Par. 4 L'invalidità e l'irregolarità dell'avviso di accertamento

La rilevanza riconosciuta dall'ordinamento alla partecipazione del contribuente alla attività di accertamento trova un puntuale riscontro nel regime di invalidità degli avvisi di accertamento. Alla partecipazione ed al contraddittorio può, infatti, essere attribuito un pieno riconoscimento alla stregua di valori dell'ordinamento giuridico solamente nella misura in cui sono garantiti attraverso il riconoscimento dell'invalidità dei procedimenti che non rispettano questi canoni.

L'esame dei diversi ordinamenti tributari nazionali evidenzia delle articolate discipline di invalidità dei provvedimenti tributari, che possono essere appositamente regolate per il settore tributario ma anche ricondotte alla disciplina di invalidità dei provvedimenti elaborata dal diritto amministrativo. Nell'ambito dell'invalidità vengono generalmente ricomprese le categorie della nullità e della annullabilità, sebbene risulti non semplice

addivenire ad una ricostruzione complessiva; dalla invalidità sono tenute distinte le fattispecie di mera irregolarità dei provvedimenti.

Negli ordinamenti tributari gli atti amministrativi possono essere inficiati da invalidità per violazione di legge, intesa come violazione delle norme positive ovvero di principi di carattere generale. Nel diritto amministrativo e anche nel diritto tributario la regola generale è l'annullabilità dei provvedimenti viziati, che ricorre nelle diverse fattispecie di violazione della legge. La violazione di legge della Amministrazione non determina automaticamente l'inefficacia dei provvedimenti che, per divenire inefficaci, devono essere annullati da un giudice o dalla stessa Amministrazione, in via di autotutela. Solo a seguito di un annullamento l'atto annullabile diventa, quindi, inefficace.

La violazione delle disposizioni positive si distingue, generalmente, in invalidità e irregolarità. La irregolarità consiste in una difformità dalla legge che è giudicata non grave, perché non incide sulle prerogative riconosciute al contribuente, ossia non lede gli interessi di tipo sostanziale tutelati dalla disciplina positiva.

Diversamente, l'invalidità è la conseguenza di una violazione delle norme che tutelano gli interessi sostanziali.

Più articolato da ricostruire è il regime di nullità dei provvedimenti amministrativi, che è generalmente ricondotto a fattispecie specifiche di violazione di legge, come carenza di elementi essenziali, violazione di disposizioni relative alle competenze degli Uffici e fattispecie espressamente previste dalla disciplina positiva. Nell'elaborazione della dottrina e della giurisprudenza, la nullità è riconosciuta come una fattispecie specifica di invalidità, riconnessa alle violazioni di legge considerate più gravi, che comporta l'inefficacia del provvedimento e che dà pertanto diritto ad esperire l'azione giudiziale che ne dichiara tale stato anche al di là dei termini previsti dalla legge per l'azione di annullamento dei provvedimenti amministrativi²³. Va precisato che, in particolare in ambito tributario, è tuttavia presente una certa tendenza a non distinguere, in modo rigoroso, nullità ed annullabilità, e alle fattispecie di nullità previste per legge viene spesso accostato il regime di annullabilità dei provvedimenti, ossia di una inefficacia che è il risultato di una azione di annullamento esperita dal privato entro i termini di

²³ Trattato di diritto amministrativo, a cura di S. Cassese, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003; F. Tesaurò, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in Bollettino tributario, 2005, p. 1445.

legge. Ciò soprattutto in presenza di discipline positive che si limitino a regolamentare l'azione di annullabilità, senza nulla disporre per l'azione di nullità.

Nell'ambito della presente ricerca, che concerne la comparazione tra gli ordinamenti tributari nazionali, pare corretto utilizzare in termini generali il concetto di invalidità dei provvedimenti per violazione dei principi o delle norme positive che tutelano gli interessi sostanziali; più difficile è riscontrare in ambito comparato la categoria della nullità che, come già evidenziato, ha riflessi principalmente sul piano della esperibilità dei rimedi giudiziali.

Nell'ambito di un procedimento, in cui più atti e attività sono funzionalmente collegati tra loro, e prescindendo dalla distinzione tra la nullità e la annullabilità, la validità del provvedimento finale è riconnessa al rispetto delle disposizioni di legge che regolano le fasi del procedimento. La violazione delle norme relative al procedimento, lesiva di interessi di tipo sostanziale tutelati dalla disciplina positiva, determina la invalidità derivata del provvedimento finale. La invalidità derivata di un provvedimento finale può inoltre derivare dalla violazione dei principi di carattere generale, riconosciuti da un ordinamento, relativi al procedimento.

Tornando alla questione della qualificazione del procedimento di accertamento, come attività che comprende l'esercizio dei poteri di controllo ovvero che consiste in termini più ristretti nella sola attività dell'Amministrazione finalizzata alla formalizzazione di un accertamento, nella prima ipotesi di procedimento di accertamento, inteso in senso ampio, alla invalidità derivata del provvedimento finale può correlarsi, in particolare, la violazione delle norme relative alla modalità di esercizio dei poteri istruttori.

Nel caso in cui, diversamente, il momento di acquisizione degli elementi conoscitivi ai fini dell'accertamento viene a configurarsi come autonomo, e non incluso in una unica sequenza procedimentale, in presenza di violazioni di legge sulle modalità relative all'esercizio dei poteri di controllo pare corretto propendere per l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti attraverso l'esercizio di tali poteri²⁴.

²⁴ S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, II Edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006; S. La Rosa, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari* (nota a Cass., n. 8344/2001 e n. 15230/2001), in *Rivista di diritto tributario*, 2002, II, p. 292.

Veniamo ora ad esaminare quali conseguenze giuridiche possono prodursi quando, nel procedimento di accertamento inteso in senso ampio, non sono rispettate, da parte della Amministrazione, le prerogative della partecipazione e del contraddittorio.

L'omissione da parte della Amministrazione può determinare, in primo luogo, delle conseguenze, in termini di invalidità dell'avviso di accertamento, nel caso in cui la partecipazione ed il contraddittorio siano previsti dalla legge. Si configura, in questo caso, una violazione della legge e spetta al giudice valutarne la rilevanza, in termini di irregolarità ovvero di invalidità dell'atto.

L'analisi si presenta problematica, come già l'esperienza del diritto amministrativo dimostra e le soluzioni date dai diversi ordinamenti costituiscono il banco di prova della valenza riconosciuta alla partecipazione ed al contraddittorio nell'ambito della attività di accertamento. A mio parere, la partecipazione assume una rilevanza limitata sul piano giuridico se il contribuente, allo scopo di ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento, è tenuto a dare dimostrazione che l'omissione della collaborazione o del contraddittorio ha comportato una determinazione non corretta della maggiore imposta accertata. Diversamente, se la violazione di questi canoni è intesa, in sé, come motivo di invalidità dell'avviso di accertamento, può dirsi riconosciuta una vera tutela procedimentale, perché la Amministrazione è tenuta al confronto con la parte a pena di invalidità. A questa ultima posizione si accosta, quindi la affermazione di un diritto del contribuente a fronte della attività amministrativa di accertamento.

Alcuni ordinamenti tributari evidenziano le fattispecie di invalidità, distinguendole da quelle di irregolarità, con delle previsioni normative espresse, per cui ad esempio si potrebbe trovare disciplinato che l'omissione del confronto con il contribuente, nella forma di collaborazione ovvero di contraddittorio, produce l'invalidità dell'avviso di accertamento. In questi casi la valutazione della gravità della violazione della legge è già effettuata dal legislatore, per cui non resta al giudice che applicare la norma. Alla presenza di queste disposizioni espresse si ricollega la problematica, già evidenziata, dell'utilizzo delle categorie della nullità e della annullabilità, che può comportare delle difficoltà ai fini di un inquadramento sistematico.

La presenza di una disciplina positiva sulla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento non è l'unica fattispecie in cui alla omissione del

confronto può ricondursi l'invalidità di un avviso di accertamento. Se è riconosciuta alla partecipazione la valenza di un principio generale, l'omissione della stessa da parte della Amministrazione può determinare la invalidità dell'avviso di accertamento anche in mancanza di espressa codificazione, perché l'invalidità è ricondotta a violazione di un principio generale dell'ordinamento.

Non è da escludersi, in termini generali, la circostanza che un ordinamento riconosca una maggiore rilevanza ad una, piuttosto che ad entrambe le forme di partecipazione del contribuente all'accertamento, in considerazione anche alle diverse finalità sottese alla collaborazione ed al contraddittorio.

La circostanza di qualificare il procedimento di accertamento, in senso stretto, come attività legata alla determinazione autoritativa dell'imponibile e delle imposte, distinta dalla attività di indagine conoscitiva, non pare possa costituire un ostacolo al raffronto con i concetti di partecipazione collaborativa e di contraddittorio difensivo che derivano dal diritto amministrativo²⁵. Anche in questa circostanza, infatti, la violazione delle norme positive ovvero dei principi riconosciuti dall'ordinamento sulla partecipazione del contribuente ai diversi procedimenti, relativi alla attività conoscitiva e di accertamento in senso stretto, può determinare delle conseguenze sulla validità dell'avviso di accertamento.

Se l'inosservanza delle norme relative alla partecipazione è interna al procedimento di accertamento, può prodursi una invalidità derivata; se la violazione è invece presente nel procedimento di acquisizione degli elementi conoscitivi, allora può determinarsi una inutilizzabilità degli stessi ai fini dell'accertamento.

Par. 5 La comparazione tra gli ordinamenti giuridici

L'oggetto di questa ricerca consiste nella comparazione della esperienza di diversi ordinamenti giuridici nazionali sul significato attribuito alla partecipazione del privato nell'ambito del procedimento di accertamento, in particolare riguardo alla presenza di

²⁵ In questi termini, S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, II Edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006. L'autore configura, infatti, la presenza di modalità di partecipazione del contribuente nell'attività di accertamento alla stregua della disciplina vigente nell'ordinamento tributario italiano.

interventi in un significato di difesa per il contribuente che costituiscano prerogative tutelate dall'ordinamento.

E' analizzata, nell'ordinamento francese, italiano, portoghese e inglese, la disciplina normativa che regola la attività di accertamento insieme alla relativa giurisprudenza più recente. Vengono inoltre evidenziati i legami presenti, nei diversi ordinamenti nazionali, tra il diritto tributario ed amministrativo, riguardo il riconoscimento delle prerogative di partecipazione del privato alla attività amministrativa, significativi di una continuità tra queste due discipline giuridiche.

Gli ordinamenti tributari esaminati non hanno, ad oggi, sviluppato in modo uniforme le garanzie procedurali.

Alcuni Paesi, più garantisti, pongono una forte enfasi sulla necessità di una tutela del contribuente preventiva rispetto alla formalizzazione dell'avviso di accertamento e hanno disciplinato il contraddittorio difensivo come un momento antecedente alla adozione del provvedimento impositivo.

Il contraddittorio, espressione del diritto di difesa, è riconosciuto dalla giurisprudenza, in taluni ordinamenti, come un principio di carattere generale e come prerogativa di tutta l'attività di accertamento intesa in senso ampio. La funzione difensiva viene ad essere riconosciuta anche nella partecipazione del contribuente all'esame dei fatti e dei documenti acquisiti da parte della Amministrazione durante l'esercizio dei poteri di controllo e sono quindi parimenti garantiti tanto il contraddittorio difensivo quanto la partecipazione al controllo. In questo modo, si ritrova all'interno di alcuni ordinamenti nazionali l'affermazione del principio di contraddittorio che sottende il riconoscimento della centralità del diritto di difesa del contribuente nell'ambito dell'accertamento inteso in senso ampio; il contraddittorio come momento procedimentale è la principale espressione di questo principio, che è tuttavia valorizzato anche con riferimento agli interventi del contribuente che si possono collocare in un'ottica di collaborazione al controllo.

In altri Paesi, invece, la disciplina positiva dell'accertamento non prevede il momento del contraddittorio antecedente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento e il sistema giuridico risulta meno aperto a garantire delle forme di tutela del contribuente che consentano l'esercizio del diritto di difesa nel procedimento di accertamento, sia

per la attività di controllo sia per quella successiva relativa alla predisposizione del provvedimento di accertamento. Si preferisce, in questi Paesi, riservare al contesto della azione giudiziale l'esercizio delle prerogative di difesa del contribuente.

Nella analisi dei diversi ordinamenti tributari i contributi sulla rilevanza giuridica della partecipazione in forma di collaborazione sono limitati; come già precisato, si tratta di un aspetto che, sul piano giuridico, viene ad essere tutelato solamente in quelle poche esperienze in cui sussiste una decisa affermazione delle prerogative del contribuente nell'accertamento, interpretate nell'ottica di una tutela del diritto di difesa del privato in sede procedimentale.

Nella ricerca è effettuata un'ulteriore comparazione tra le esperienze degli ordinamenti giuridici nazionali e le tendenze attualmente presenti nell'ordinamento comunitario, per l'influenza che quest'ultimo esercita sull'evoluzione degli ordinamenti nazionali esaminati, a seguito della sottoscrizione del Trattato sull'Unione Europea.

Capitolo II

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi comunitari: l'esperienza francese

Par. 1 I principi generali nell'ordinamento tributario francese

La Francia è una Repubblica ed un Paese di diritto scritto, fondato sul principio della gerarchia delle fonti giuridiche. I principi cardine dell'ordinamento tributario francese sono costituiti dal principio di uguaglianza e di riserva di legge. Il principio di uguaglianza è espresso nell'ambito della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo del 26/10/1789, avente rango pari alla Costituzione, a riguardo del dovere di ciascun cittadino di contribuire alle spese dello Stato ed alla possibilità di partecipare, anche attraverso propri rappresentanti, alle decisioni relative alla istituzione dei tributi²⁶. E' affermato nella Dichiarazione dei diritti dell'Uomo il principio fondamentale negli Stati moderni di diritto per cui l'imposizione può essere stabilita solo per volere dell'organo rappresentativo della volontà dei cittadini.

La Dichiarazione dei diritti dell'uomo del 1789 è stata ripreso dall'articolo 34 della Costituzione francese del 04/10/1958, il quale afferma il principio di riserva di legge in materia fiscale: "la legge stabilisce le regole riguardanti la base imponibile, l'aliquota e le modalità di riscossione delle imposte di qualsiasi natura".

La dottrina francese manifesta alcune perplessità sul significato da attribuire in ambito fiscale al principio di uguaglianza; si riconosce che il principio di uguaglianza di fronte all'imposizione è una conseguenza diretta del principio generale di uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge; ciò comporta conseguentemente una certa difficoltà a giustificare le deroghe a tale principio che vengono dalla applicazione delle norme a carattere agevolativo e di settore. Gli ambiti di intervento del Conseil Constitutionnel, la Corte costituzionale francese, a riguardo, sono limitati e si fermano ad imporre al

²⁶ L'articolo 13 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo dispone: "Per il mantenimento della forza pubblica e per le spese di amministrazione è indispensabile una contribuzione comune: essa deve essere ugualmente ripartita tra tutti i cittadini, in ragione delle loro possibilità". In base all'articolo 14 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo, "Tutti i cittadini hanno il diritto di constatare, personalmente o tramite loro rappresentanti, la necessità della contribuzione pubblica, di acconsentirvi liberamente, di seguirne l'impiego e di determinarne la quota, la base imponibile, la riscossione e la durata".

legislatore dei criteri obiettivi e razionali nelle scelte agevolative.²⁷ Una peculiarità dell'ordinamento francese sta nel fatto che il Conseil Constitutionnel ricopre una funzione di tipo consultiva, perché il suo compito si esaurisce nel vagliare l'aderenza dei testi di legge ai principi costituzionali, prima della pubblicazione. Non è quindi presente un giudice di rango costituzionale cui i giudici possono rimandare le questioni di illegittimità sollevate durante i giudizi instaurati dinnanzi agli stessi, in relazione ai fatti in causa.

L'ordinamento francese riconosce il principio generale del diritto di difesa del cittadino in ambito giudiziario e di fronte alla attività della Pubblica Amministrazione, anche nel settore tributario. L'affermazione del diritto di difesa del cittadino nei confronti della attività della Amministrazione è connessa alla rilevanza centrale attribuita al rispetto delle procedure amministrative, cui la Amministrazione deve sottostare nell'esercizio delle proprie funzioni, in modo che siano temperate le esigenze di tipo pubblico, connesse all'esplicamento della attività amministrativa, e quelle private di una necessaria tutela di fronte all'agire amministrativo.

L'esperienza francese sul piano della garanzia del diritto di difesa riconosciuta al contribuente è molto significativa: il contraddittorio difensivo è riconosciuto come un obbligo per la Amministrazione Finanziaria prima della formalizzazione dell'avviso di accertamento; la partecipazione del contribuente è sentita parimenti necessaria durante l'esercizio dei poteri di controllo, quando vengono utilizzati poteri particolarmente incisivi, in ragione della valenza difensiva l'intervento del contribuente può assumere anche in questo specifico momento.

Nei paragrafi che seguono, a giustificazione di questa affermazione, si esaminano la disciplina positiva dell'accertamento e la connessa giurisprudenza.

L'obbligatorietà del contraddittorio per la Amministrazione Finanziaria, prima della formalizzazione dell'avviso di accertamento, è codificata espressamente nella legge e la giurisprudenza, che è fortemente garantista nella applicazione delle disposizioni

²⁷ CC 24/07/1991 DC 91-298, RJF 11 1991 n. 1435; CC 30/12/1996, RJF 2 1997 n. 154, D 1996 385. Sull'argomento: Cyrille David, *Le ragioni del diritto tributario in Europa, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario*, Bologna, 26-27 settembre 2003; J. Grosclaude P. Marchessou, *Diritto tributario francese, Le imposte, le procedure*, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè Editore, 2006.

procedimentali, ne dà una applicazione molto rigida e non esita ad annullare gli atti amministrativi carenti sotto il profilo del rispetto rigoroso della procedura.

La matrice garantista dell'ordinamento, che molto deve alla posizione ferma della giurisprudenza, parte dalla forte sensibilità verso le prerogative della persona umana, verso i diritti della persona.

Con la L. n. 89935 del 29/12/1989, sotto la spinta del Governo, è stato introdotto l'articolo L 80 -C-A del Livre des procédures fiscal, una disposizione volta a mitigare il rigore della giurisprudenza nell'annullamento di atti illegittimi per questioni formali legate alla conformità del procedimento alla disciplina positiva. Il Livre des procédures fiscal è la raccolta di leggi e regolamenti attuativi in materia fiscale che, insieme al Code Général des Impôts, costituisce la codificazione, a testi normativi invariati, organizzata dalla stessa Amministrazione Finanziaria nel 1948 e periodicamente aggiornata. In base all'articolo L 80 -C-A del Livre des procédures fiscal se l'Ufficio non rispetta le disposizioni procedurali, e cagiona per ciò stesso delle conseguenti violazioni sostanziali al diritto di difesa il procedimento è nullo²⁸. L'accento di questa disposizione è posto sul fatto che il mancato rispetto delle norme procedurali provoca l'invalidità dell'avviso di accertamento solo se determina delle violazioni sostanziali del diritto di difesa. Il tentativo di delimitare normativamente l'impostazione fortemente formalista e garantista della giurisprudenza non ha prodotto i risultati attesi, perché la giurisprudenza francese ha successivamente sviluppato una concezione molto estensiva di violazione sostanziale del diritto di difesa. La giurisprudenza tende ad interpretare, infatti, il mancato rispetto da parte dell'Ufficio di ogni regola di procedura prevista dalla legge come una violazione sostanziale del diritto di difesa, con il conseguente annullamento degli atti di accertamento. E'

²⁸ Dispone l'articolo L 80 C-A: "*La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, a l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France*" La norma dispone l'obbligo per il giudice adito di sgravare l'imposta accertata quando il procedimento è viziato da un errore dell'Ufficio che viola il diritto di difesa, ovvero quando la nullità dell'atto impositivo è prevista espressamente dalla legge o dagli impegni internazionali della Francia con altri Paesi. La stessa disposizione prevede che se l'errore non è sostanziale, il giudice sgrava solamente le sanzioni e le maggiorazioni ma restano dovute le imposte e gli interessi di mora.

significativa a proposito la sentenza del Consiglio di Stato del 08/02/1991 n. 61093 e n. 61025, in cui si afferma che l'articolo L 80 –C-A del Livre des procédures fiscal non ha per oggetto né è atto a produrre l'effetto di fare venire meno l'obbligo del giudice di pronunciare lo sgravio della pretesa erariale quando la procedura di imposizione è invalidata da irregolarità ed errori sostanziali, anche se gli stessi non recano offesa ai diritti della difesa²⁹. La regolamentazione normativa che voleva delimitare gli ambiti di azione dei giudici non ha prodotto l'arresto della giurisprudenza sul necessario rispetto delle procedure, né ha fatto venire meno la rilevanza centrale riconosciuta al contraddittorio nella fase dell'accertamento.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Ai fini della ricerca, nell'ottica della comparazione delle esperienze dei sistemi nazionali sulla partecipazione del contribuente all'accertamento della Amministrazione, a me pare interessante descrivere nello specifico la disciplina dell'accertamento per analizzare come siano coniugate le esigenze, tipiche dell'accertamento, di incisività della Amministrazione Finanziaria con la tutela del contribuente.

I poteri più incisivi di cui gli Uffici si possono avvalere nell'attività di controllo sono la verifica contabile, rivolta ad imprese e professionisti in quanto obbligati alla tenuta delle scritture contabili, e l'esame in contraddittorio della situazione fiscale delle persone fisiche, che è esperibile verso la generalità dei contribuenti ed è incentrata sulla analisi del tenore di vita. Il confronto tra contribuente e Ufficio è obbligatorio in entrambe le istruttorie.

La verifica contabile, che consiste nel controllo approfondito della contabilità, per legge deve essere tassativamente eseguita presso la sede dell'attività, ciò allo scopo di permettere al contribuente di intervenire durante le operazioni di controllo, e di avere

²⁹ Afferma il Consiglio di Stato francese nella sentenza n. 61093 del 08/02/1991: “*Ces dispositions n'ont ni pour objet ni pour effet d'écarter l'obligation qui incombe au juge de prononcer la décharge de l'ensemble des droits lorsque la procédure d'imposition a été entachée d'irrégularités ou d'erreurs présentant un caractère substantiel, même si ces erreurs ou irrégularités n'ont pas porté atteinte aux droits de la défense*”.

quindi un raffronto continuo e diretto con i funzionari verificatori. L'obbligo per la Amministrazione di eseguire l'esame della contabilità presso la sede legale è uno degli aspetti centrali a tutela del contribuente nel controllo. Il contribuente non perde la disponibilità della contabilità, che non può essere asportata dai verificatori, e ciò permette un confronto su tutta la documentazione esaminata nell'ambito della verifica. La giurisprudenza ammette che su specifica richiesta del contribuente, il controllo possa essere eseguito presso il consulente contabile, posto che in questo modo può dirsi ugualmente tutelato il diritto di difesa³⁰. Il contribuente per esigenze proprie, di regolare svolgimento della propria attività, può richiedere che la verifica venga eseguita presso l'Ufficio, senza perdere tuttavia la prerogativa di essere informato ed avere quindi un confronto con i verificatori durante il controllo contabile. Il confronto, come elemento interno ed imprescindibile della verifica contabile, è infatti obbligatorio anche quando il contribuente richiede che la verifica sia eseguita presso l'Ufficio. Il Consiglio di Stato nella sentenza del 23/05/1990 riconosce che la richiesta del contribuente non autorizza il verificatore ad eseguire il controllo saltando il confronto con il contribuente, per cui è giudicata illegittima la procedura in cui il funzionario a seguito della richiesta del contribuente di eseguire la verifica presso l'Ufficio porti la documentazione in Ufficio e non inviti il contribuente ad intervenire prima del termine della verifica.

In merito agli aspetti procedurali delle verifiche contabili c'è una giurisprudenza molto interessante relativa ad una prassi abbastanza diffusa degli Uffici che tendono ad eludere le garanzie previste dalla legge a favore del contribuente nella verifica contabile, prima tra tutti l'obbligo del confronto con il contribuente, utilizzando poteri diversi dalla verifica fiscale per controllare in modo approfondito la contabilità.

³⁰ CE, 02/07/1986; sull'argomento è interessante anche la sentenza del Consiglio di Stato del 08/06/2005, n. 241932, relativa ad una fattispecie in cui la verifica fiscale è svolta nei locali della società, distanti 16 Km dalla sede legale, su richiesta orale della società stessa. La procedura è corretta, secondo il Consiglio di Stato, anche in questa circostanza. *“Est régulière une vérification de comptabilité qui a été engagée et qui s’est poursuivie dans des locaux dont la société disposait à 16 km de son siège social et qu’elle utilisait pour les besoins de son exploitation, le choix de ce lieu de vérification ayant fait l’objet d’une demande verbale du comptable puis d’un accord des représentants de la société. L’administration n’est pas tenue, en pareil cas, de justifier d’une demande écrite des représentants de la société.”* (CE 8 juin 2005 n. 241932, 9 e 10 s.-s., SA France Equipements Industriels: RJF 8-9/05 n. 894).

Attraverso una richiesta di informazioni, gli Uffici potrebbero infatti acquisire la contabilità, per controllarla internamente. Il Consiglio di Stato nella sentenza n. 94052 del 21/05/1976 riconosce che la richiesta della contabilità da parte dell'Ufficio, finalizzata ad un esame approfondito, è irregolare e quindi annulla l'accertamento; la giurisprudenza è consolidata ad oggi su questo orientamento. Il contributo della giurisprudenza del Consiglio di Stato ha inoltre in modo significativo contribuito a definire le linee di demarcazione tra la verifica contabile ed il diritto di informazione con cui la Amministrazione richiede la consegna in Ufficio della documentazione³¹. La distinzione è fondamentale, perché la verifica, che è il controllo approfondito della contabilità, deve avvenire per legge presso il contribuente e secondo le garanzie previste, che non sono presenti quando l'Ufficio acquisisce documenti come richiesta di informazioni. E' pertanto chiarito dalla giurisprudenza che la richiesta di informazioni può avere come finalità solo l'acquisizione di documenti che è cosa ben diversa dall'analisi e dal controllo della contabilità, che deve avvenire nell'ambito del procedimento di verifica contabile, con le garanzie previste dalla legge. Questa giurisprudenza è oggi recepita all'articolo R 13-1 del Livre des procédures fiscal.

La verifica fiscale, essendo una tipologia di controllo molto incisiva, è regolata da una serie di numerose formalità. Il controllo ha inizio con un avviso di verifica in cui sono indicati gli anni oggetto di controllo e si informa il contribuente del diritto a farsi assistere da un consulente; per prassi, in base alla Carta del contribuente che è un documento di fonte amministrativa, è indicato nell'avviso il nome di un funzionario dell'Ufficio incaricato a rispondere su eventuali chiarimenti richiesti dal contribuente durante il controllo ed il nome del superiore gerarchico del verificatore³². Il contribuente deve essere avvisato in tempo utile della data d'inizio della verifica. Con

³¹ CE, 13/03/1967, Association Football-Club de Strasbourg (Dir. Fisc. 1967, comm. 45, concl. Lavondès; AJDA 1969, p. 49, nota di J. Lamarque, RSF, 1967, p. 883, nota di P. Lalumiere); CE 09/07/1982 (Dir. Fisc. 1983, n. 14, comm. 701, concl. P. Léger); CE, 06/10/2000, n. 208765, SARL Trase, Dir. Fisc., 2000, n. 49, comm. 975, concl. Di G. Bchelier)

³² Va precisato, sul punto, che la sentenza del Consiglio di Stato, CE 5 janvier 2005 n. 254556, riconosce che l'omessa indicazione del nome del funzionario cui il contribuente può rivolgersi durante la verifica non comporta la nullità della procedura, né tale è la conseguenza nel caso in cui il contribuente non venga informato del fatto che il funzionario prima indicato sia sostituito da un altro. Afferma infatti il Consiglio di Stato: "*La charte du contribuable vérifié n'oblige l'administration ni à notifier le nom de l'interlocuteur départemental ni à informer le contribuable de remplacement de l'interlocuteur en cour de vérification.*" (in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 03/05 p. 210)

la comunicazione viene inoltre recapitata la carta del contribuente verificato, che riassume le principali regole applicabili in materia di controllo fiscale. L'avviso di rettifica, che è inviato al contribuente prima dell'inizio della verifica, ha lo scopo di instaurare un clima di collaborazione tra contribuente ed Amministrazione.

Le verifiche contabili hanno durata massima prestabilita, in ragione del volume di affari, e una volta eseguite non possono essere ripetute per lo stesso periodo di imposta.

Il Consiglio di Stato ha censurato, invalidandole, le verifiche non precedute dall'avviso preventivo³³, previsto come obbligatorio dalla legge. Il legislatore è intervenuto disciplinando la possibilità di interventi a sorpresa nella forma di accessi mirati ad effettuare dei controlli di tipo fattuale e materiale, che non comportano un esame approfondito della contabilità. Si può trattare ad esempio di un controllo di cassa, di un inventario sui beni dell'azienda, di una verifica formale sui documenti contabili. In questo modo gli Uffici effettuano dei controlli semplici ma tempestivi, senza offrire la possibilità al contribuente di celare eventuali posizioni non regolari, cosa che è ragionevole presumere che accada quando ha preventiva conoscenza della verifica fiscale nel periodo di tempo compreso tra l'avviso di verifica e l'accesso.

L'esame in contraddittorio della situazione fiscale delle persone fisiche è un altro tipo di istruttoria, molto incisiva, che permette alla Amministrazione Finanziaria di effettuare un controllo di tipo sostanziale sulla veridicità della dichiarazione presentata dal contribuente. La procedura è attivata quando nell'ambito del controllo di una dichiarazione, attraverso richieste di informazioni a soggetti terzi ovvero attraverso i dati di cui la Amministrazione Finanziaria dispone, emerge una sproporzione consistente tra il reddito dichiarato e le spese sostenute dal contribuente. Come per le verifiche contabili, il controllo inizia con un avviso di verifica, in cui sono riportati gli anni oggetto di controllo e viene comunicata al contribuente la possibilità di farsi assistere da un consulente. Successivamente si instaura un confronto tra verificatore e contribuente, per chiarire se sussistono delle giustificazioni allo squilibrio tra spese sostenute dal contribuente ed il reddito dichiarato: ci potrebbero essere ad esempio dei risparmi precedenti che possono giustificare le spese, prestiti contratti, cessione di

³³ CE, 07/05/1982, Rollet, Dir. Fisc., 1982, n. 42, comm. 2335, concl. J.-F. Verny

titoli. Il verificatore invita generalmente il contribuente a presentare i propri estratti conti bancari per ottenere evidenza della provenienza delle disponibilità. La richiesta può essere formulata ai sensi dell'articolo L 10 del Livre des procédures fiscal, come una richiesta di informazioni, ovvero ai sensi dell'articolo L 16 del Livre des procédures fiscal per cui l'omessa risposta determina la procedibilità alla tassazione d'Ufficio. Ciò significa che se il contribuente non consegna alla Amministrazione il dettaglio della propria situazione finanziaria, l'Ufficio potrà determinare il maggiore reddito in modo presuntivo sulla base degli elementi in suo possesso e, elemento parimenti rilevante, in sede giudiziaria ricade sul contribuente l'onere di provare l'infondatezza del recupero. Di fronte all'esercizio di poteri istruttori così stringenti il Consiglio di Stato nella sentenza del 10/01/2001, n. 21 ha stabilito che la richiesta formulata ai sensi dell'articolo L 16 del Livre des procédures fiscal deve necessariamente avere luogo dopo un colloquio tra verificatore e contribuente, in modo tale che al contribuente venga chiarita la propria posizione.

Al termine della verifica, o dell'esame in contraddittorio della situazione personale della persona fisica, l'Ufficio informa il contribuente dell'esito del controllo, inviando un avviso di assenza di rettifica nel caso in cui non emergono irregolarità, ovvero una notifica di rettifica nel caso siano riscontrate violazioni, ad esempio perché nell'esame della situazione personale della persona fisica il contribuente non ha giustificato le spese sostenute nell'anno. Il contribuente ha il diritto di informarsi in merito alle conseguenze della sua eventuale accettazione delle rettifiche.

Par. 3 Il contraddittorio difensivo precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento tributario francese la formalizzazione dell'accertamento può avvenire secondo due modalità: la rettifica in contraddittorio con il contribuente e la rettifica d'Ufficio. Nel primo caso, al contribuente è notificata una comunicazione preventiva degli addebiti, di modo che possa presentare le proprie memorie difensive, di cui la Amministrazione Finanziaria deve tenere conto nella definizione della propria

pretesa; diversamente, nell'accertamento d'ufficio, che scatta in presenza di situazioni di grave irregolarità, vengono meno le garanzie procedurali a favore della parte.

La procedura di rettifica in contraddittorio con il contribuente è disciplinata dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal. La procedura si applica in linea di principio a tutte le imposte per le quali il contribuente è tenuto ad un obbligo dichiarativo sugli elementi che determinano la misura dell'imposta, come per le imposte sul reddito, l'Iva e l'imposta di registro. L'accertamento può derivare dall'esito di una verifica contabile, da un controllo sulla posizione fiscale nei confronti delle persone fisiche, da un controllo eseguito sulla base di documenti richiesti a terzi o da accessi brevi effettuati dall'Ufficio. Il procedimento di accertamento in contraddittorio previsto dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal si applica anche nel controllo previsto dall'articolo 168 del Codes General des impôt, con cui l'Ufficio ridetermina il reddito dichiarato dal contribuente seguendo i parametri normativi che quantificano in via presuntiva il reddito posseduto sulla base di elementi certi del tenore di vita, il cui elenco e modalità di valutazione sono fissati dalla legge.³⁴ Il contraddittorio con il contribuente è attivato indipendentemente dal tipo di rilievo. Non rientrano nell'ambito di questo procedimento i recuperi di maggiore imposta a seguito di liquidazione formale da parte dell'Ufficio.

La procedura inizia con un avviso di rettifica, che l'Ufficio deve notificare entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello per il quale l'imposta è dovuta. La notifica è formale e va eseguita personalmente al contribuente o al legale rappresentate in caso di società, con onere a carico dell'Ufficio in sede di eventuale contenzioso con il contribuente di dimostrare la regolarità dell'adempimento. Il contenuto dell'avviso di rettifica è stabilito dalla legge; al contribuente sono comunicati la maggiore base imponibile, le imposte dovute, le sanzioni risultanti, distinguendo per annualità e tipologia, e le motivazioni dei rilievi. L'Ufficio ha l'obbligo di comunicare al

³⁴ L'uso di questa tipologia di accertamento, attraverso il procedimento della rettifica in contraddittorio, è limitato ai casi in cui, per due anni consecutivi, l'imponibile determinato induttivamente supera di almeno un terzo il reddito complessivo dichiarato. Il contribuente riceve una comunicazione preventiva in cui sono indicate la natura e le ragioni della rettifica, con l'invito a presentare le proprie osservazioni entro trenta giorni. Potrà contestare la quantificazione del reddito, attribuendo una diversa valenza reddituale ai beni; può dare prova che il proprio tenore di vita è giustificato dal capitale posseduto, con l'avvertenza che esibendo gli estratti conti bancari la Amministrazione potrà chiedere ulteriore giustificazione dei versamenti effettuati.

contribuente tutti gli elementi in proprio possesso, necessari al contribuente per predisporre la propria difesa³⁵. Il Consiglio di Stato nella sentenza del 30/06/2000 n. 184102 afferma, ad esempio, che l'Ufficio ha il dovere di comunicare al contribuente gli elementi che esso ha potuto raccogliere presso terzi nell'esercizio del potere di comunicazione, se il contribuente lo richiede.

Nell'avviso di rettifica il contribuente è informato della possibilità di farsi assistere da un consulente di sua scelta e viene invitato a presentare le proprie osservazioni sui rilievi. A fronte della presentazione di memorie difensive, l'Ufficio risponde al contribuente su un formulario intitolato "risposta alle osservazioni del contribuente" e può annullare, ridurre, confermare o riformulare il rilievo. In questo ultimo caso la rettifica viene mantenuta sulla base di un testo diverso da quello iniziale e vengono dati ulteriori 30 giorni per la presentazione di nuove memorie difensive.

La procedura per la formalizzazione degli accertamenti dell'Ufficio disciplinata dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal, oltre a caratterizzarsi per la necessaria fase di contraddittorio tra l'Ufficio e la parte precedente alla formulazione della pretesa definitiva, produce degli effetti sul piano dell'onere della prova in sede di eventuale contenzioso. Se le osservazioni difensive del contribuente sono rigettate, l'Ufficio ha l'obbligo di motivare la sua risposta e deve assolvere davanti al giudice, nella eventuale fase contenziosa, l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa. La mancata produzione di osservazioni da parte del contribuente equivale ad una accettazione che mette fine alla procedura di rettifica e l'imposta viene calcolata in funzione delle basi imponibili e dell'imposta indicate nell'avviso di rettifica; in sede di contenzioso ricadrà sul contribuente l'onere di provare davanti al giudice l'illegittimità dell'accertamento.

Nell'ambito del procedimento di rettifica in contraddittorio, il contribuente può chiedere all'Ufficio di sottoporre la lite alla Commissione dipartimentale delle imposte dirette e delle imposte sul giro d'affari, ovvero, a seconda dell'imposta oggetto di rettifica, alla Commissione dipartimentale di conciliazione per i diritti di registrazione e l'imposta di solidarietà sul patrimonio. La prima è composta da un magistrato dell'ordine amministrativo, tre agenti della Direzione dei servizi fiscali e quattro

³⁵ CE, 25/07/1986 Brackers de Hugo.

rappresentanti dei contribuenti; la seconda è invece composta da un magistrato dell'ordine giudiziario, tre agenti della Direzione dei servizi fiscali e quattro rappresentanti dei contribuenti tra cui un notaio. La consultazione riguarda in modo esclusivo questioni di fatto, come la valutazione del carattere normale di una remunerazione o del valore probante o meno di una contabilità. Dopo avere esaminato la pratica e sentiti l'Amministrazione ed il contribuente, le Commissioni esprimono un parere che può rifarsi alla posizione dell'Amministrazione Finanziaria o del contribuente, o anche definire una propria soluzione. Il parere non ha carattere decisionale e non rileva sul piano dell'onere della prova. L'onere della prova, per principio, ricade, davanti al giudice, sulla Amministrazione Finanziaria, tenuta a dare evidenza delle ragioni dell'accertamento. L'unica eccezione in cui, a seguito di un parere della Commissione che conferma i rilievi dell'Ufficio, l'onere della prova ricade sul contribuente è la fattispecie di irregolare tenuta della contabilità o di omessa presentazione della stessa nel corso del controllo. L'Ufficio non sarà quindi tenuto a dare evidenza davanti al giudice delle irregolarità riscontrate nella contabilità, tali da giustificare il giudizio di irregolarità, ovvero della circostanza per cui la contabilità non è stata presentata in sede di controllo.

La procedura d'imposizione d'Ufficio è delimitata per legge a situazioni di grave irregolarità in capo al contribuente: l'omessa presentazione della dichiarazione, la mancata risposta ad una richiesta di chiarimenti o di giustificazioni, l'opposizione ad un controllo fiscale, la mancata designazione in Francia di un rappresentante fiscale entro il termine di novanta giorni dalla domanda di regolarizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Questa procedura di accertamento comporta una determinazione unilaterale dell'imposta e l'attribuzione in sede contenziosa in capo al contribuente dell'onere di provare che la determinazione dell'Ufficio non è corretta. Per completezza va detto che il carattere per così dire sanzionatorio di questa procedura è in parte stemperato da alcune disposizioni. In primo luogo, la procedura di accertamento ha inizio con la notifica al contribuente di un avviso che intima alla regolarizzazione della propria situazione; se il contribuente risponde nei termini non può essere passibile di accertamento d'Ufficio. Nel caso di una rettifica d'Ufficio che fa seguito ad un esame della situazione personale del contribuente, l'Amministrazione

o il contribuente possono chiedere il parere della Commissione dipartimentale e a questo punto si instaura il contraddittorio tra Ufficio e contribuente. Il contribuente è avvisato degli elementi e dei metodi utilizzati per il calcolo della imposizione d'ufficio con un avviso di rettifica, cui fa seguito la messa in riscossione. L'avviso di rettifica è inoltrato almeno trenta giorni prima della messa in riscossione, ma ciò non significa che, qualora il contribuente presenti delle osservazioni, l'Amministrazione è tenuta a rispondere entro i tempi dell'avvio del procedimento di riscossione.

Nel caso del procedimento d'imposizione d'Ufficio, l'Amministrazione è libera nella scelta del metodo da utilizzare per il calcolo della base imponibile: può utilizzare il tariffario previsto all'articolo 168 del Code General des impôt, calcolando il reddito sulla base di elementi significativi del tenore di vita del contribuente; possono essere utilizzate le dichiarazioni precedenti, le informazioni richieste al contribuente; ovvero la base imponibile può essere calcolata in base alle spese che il contribuente ha sostenuto nell'anno. Nell'eventuale contenzioso successivo, davanti al giudice, al contribuente è posto l'onere di provare l'infondatezza delle determinazioni, dimostrando che i risultati considerati dalla Amministrazione sono errati, o contestando il metodo applicato. Se il metodo risulta viziato in via di principio, il giudice ordina l'annullamento delle imposizioni contestate; se il metodo è solo sommario, il giudice ordina un supplemento d'istruttoria.

Par. 4 Il sistema francese di tutela giudiziale nel settore tributario

Nel sistema tributario francese, l'accesso al sistema di tutela giudiziale è azionabile per il contribuente solo dopo avere esperito la via del ricorso amministrativo davanti agli Uffici della Amministrazione Finanziaria. Il ricorso amministrativo è obbligatorio ai fini dell'esercizio dell'azione giudiziale e vincolante in merito all'oggetto della stessa. Non sono infatti ammessi davanti al giudice motivi ulteriori rispetto a quelli precedentemente avanzati nel ricorso amministrativo. Il sistema è fortemente rivolto alla deflazione del ricorso giurisdizionale, che è controproducente tanto per il contribuente quanto per la Amministrazione Finanziaria. Si preferisce, pertanto, che sia la Amministrazione Finanziaria a fronteggiare per prima i motivi di opposizione del

contribuente avverso gli atti amministrativi, di modo che sia possibile correggere gli eventuali errori commessi nel corso del procedimento, e lasciare al giudice solo le posizioni su cui è presente un diverbio di posizioni tra contribuente e Ufficio. Il ricorso amministrativo, si noti, interviene dopo un procedimento di accertamento che, nella maggior parte dei casi, contiene al suo interno una fase di contraddittorio tra l'Ufficio ed il contribuente, e costituisce quindi un secondo momento di confronto tra la Amministrazione ed il contribuente volta a evitare lo scontro giudiziale.

I rimedi giudiziari nell'ordinamento francese sono di tre tipi: il contenzioso di imposizione, l'azione di annullamento, il contenzioso sulla riscossione.

Il contenzioso di imposizione, disciplinato dagli articoli L 190 e seguenti del Livre des procédures fiscal, è attribuito al giudice amministrativo ed al giudice ordinario, i quali constano entrambi di due gradi di merito. Il terzo grado, che è un giudizio di legittimità, fa capo, rispettivamente, al Consiglio di Stato per il contenzioso tributario amministrativo e alla Corte di Cassazione per il contenzioso davanti al giudice ordinario. La giurisdizione è distinta in ragione della tipologia di imposta: le vertenze in materia di imposte dirette ed Iva sono di competenza del giudice amministrativo, mentre al giudice ordinario sono attribuite le controversie relative all'imposta di registro, imposta di successione e donazione. I due settori giudiziari operano in materia tributaria seguendo le regole di procedura del processo tributario disciplinate dal Livre des procédures fiscal, agli articoli L 190 e seguenti, con un necessario rinvio, per quanto non espressamente disciplinato, rispettivamente, al Codice di procedura amministrativa ed al Codice di procedura civile.

La posizione della dottrina francese sulle peculiarità della bipartizione di competenza tra giudice amministrativo e ordinario non è uniforme. Da una parte si evidenzia come giudice amministrativo e giudice ordinario svolgano la stessa funzione di giudice tributario, regolata da una disciplina di settore unica, che è il Livre des procédures fiscal. Parte della dottrina sottolinea l'influenza presente, in capo ai due giudici, amministrativo ed ordinario, nel modo di operare e di decidere le vertenze secondo i canoni del settore di appartenenza³⁶.

³⁶ Cyrille David, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003; P. Marchessou, Il

La caratteristica principale del contenzioso di imposizione è di presentarsi come un contenzioso pieno classico, in cui il giudice è chiamato ad esaminare la rivendicazione dei diritti del contribuente di fronte alla pretesa dell'Amministrazione. L'illegalità dell'imposizione è contestata a supporto dell'affermazione dei diritti del cittadino, per la tutela delle prerogative personali³⁷. L'articolo L 190 del Livre des procédures fiscal, in vigore ad oggi, dispone che i ricorsi giudiziari in materia di imposte sono finalizzati alla correzione di errori commessi da parte degli Uffici nella determinazione della base imponibile e nella liquidazione dell'imposta, al fine di tutelare i diritti che sono riconosciuti al contribuente dalle disposizioni di legge e dai regolamenti³⁸.

E' largamente condivisa, nella dottrina francese³⁹, la consapevolezza del ruolo rilevante ricoperto dalla giurisprudenza nella tutela del contribuente, per il modo in cui il contenzioso è connotato, fondato sul rispetto della Costituzione e sulla difesa delle libertà fondamentali del cittadino. All'interesse di cui l'Amministrazione Finanziaria è portatrice ed alle prerogative del singolo è riconosciuto, su un piano paritetico, una legittima ragione d'essere; nel momento in cui tuttavia la Amministrazione commette violazione delle norme procedurali, prevalgono le prerogative individuali e il provvedimento impositivo è conseguentemente annullato.

Riguardo gli aspetti procedurali più rilevanti, va evidenziato che il giudice tributario è vincolato dall'oggetto della domanda e non decide ultra petita. Nell'ambito dell'oggetto della domanda ha il potere di sollevare d'ufficio tutte le eccezioni formali e sostanziali per la soluzione della controversia, dopo avere informato le parti e chiedendo loro di presentare prima le loro osservazioni.

Gli ambiti entro cui è concesso alla Amministrazione di modificare la propria posizione nel corso del giudizio sono molto limitati. Il giudice ammette che la

giusto procedimento tributario in Europa, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003.

³⁷ J. Grosclaude, P. Marchessou, Diritto tributario francese, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè Editore.

³⁸ Dispone l'articolo L 190 del Livre des procédures fiscal : *“Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire”*.

³⁹ J. Grosclaude P. Marchesou, Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè editore, 2006 Milano.

Amministrazione modifichi la base legale a fondamento della propria pretesa solo a condizione che il contribuente non sia privato di nessuna garanzia di difesa prevista dalla legge⁴⁰. L'ordinamento avverte, evidentemente, il problema di un ricorso giudiziale in cui alla Amministrazione deve essere permesso di difendersi, anche modificando in parte la base legale a giustificazione della propria pretesa; ciò non significa tuttavia, nell'ottica della parità tra le parti, non potere affermare dei limiti alla ridefinizione per la Amministrazione, che consistono nella tutela delle garanzie che l'ordinamento riconosce a favore del contribuente. Una interessante posizione, in proposito, è affermata dalla giurisprudenza con la sentenza del Consiglio di Stato del 01/12/2004 n. 259104. Secondo il Consiglio di Stato la sostituzione dei motivi a fondamento dell'accertamento non è possibile, nel corso del giudizio, quando sulla questione il contribuente avrebbe avuto diritto di fare istanza alla Commissione Dipartimentale, ma sono decorsi i termini previsti dall'articolo R 59-1 del LPF per la richiesta del parere alla Commissione⁴¹. Le prerogative di difesa del contribuente, presenti nella fase dell'attività di accertamento, rappresentano di fatto un forte vincolo per la Amministrazione ai fini della modificazione della propria pretesa, nel corso del giudizio.

I giudici amministrativi ammettono in materia tributaria il ricorso per annullamento degli atti regolamentari, che ha quindi un campo di applicazione limitato. Il giudizio è finalizzato alla richiesta di annullamento di un atto normativo, prima che la sua applicazione possa avere effetti negativi sul contribuente che agisce in giudizio e su tutti i potenziali destinatari. Al pari dei regolamenti, possono costituire oggetto di

⁴⁰ La sostituzione del fondamento giuridico della pretesa è ammessa anche nei ricorsi per annullamento davanti al giudice amministrativo. Tra la giurisprudenza più recente, si veda: CE 7 novembre 2005 n. 267163, 3 et 8 s.-s., min. Cl Commune d'Orange: RJF 1/06 n. 30, concl. E. Glaser BDCF 1/06 n. 9, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 01/06 p. 39; CE 18 janvier 2006 n. 265790 et 265791, 10 e 9 s.-s., Serfaty: RJF 4/06 n. 378, concl. C. Vérot BDCF 4/06 n. 48, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 04/06 p. 381

⁴¹ CE 1^{er} décembre 2004 n. 259104, 8 e 3 s.-s., min. c/Sté Vecteur : RJF 4/05 n. 380, concl. P. Collin BDCF 4/05 n. 51, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 04/05 p. 319 Afferma il Consiglio di Stato: *“La substitution de base légale demandée par l'administration doit être rejetée dès lors que le contribuable n'a pas pu saisir la commission départementale qui était compétente au regard de la nouvelle base légale. Tel est le cas lorsque l'administration a remis en cause la déductibilité en tant que charges de redevances au motif que les sommes versées avaient pour contrepartie l'acquisition d'un élément incorporel d'actif immobilisé et qu'elle invoque pour la première fois devant les juges du fond, après l'expiration du délai de saisine de la commission, le caractère exagéré des redevances.”*

annullamento anche le istruzioni fiscali e le circolari, per violazione della legge o del regolamento che dovrebbero applicare.

Le pronunce registrate ad oggi evidenziano una certa preoccupazione della giurisprudenza a limitare questa forma di rimedio giudiziale, in particolare per l'aspetto che concerne la valutazione dell'interesse ad agire, che deve essere giustificato dal contribuente⁴². Il ricorso viene giudicato ricevibile, ad esempio, se il contribuente è in grado di dimostrare che la applicazione di una circolare illegale, perché troppo favorevole ai contribuenti, produce una disparità di trattamento che incide sul piano della concorrenza tra imprese⁴³.

Il giudice amministrativo riconosce la propria competenza anche nel pronunciare l'annullamento di un provvedimento individuale che non sarebbe altrimenti impugnabile, come ad esempio il rifiuto della Amministrazione di ammettere l'assoggettamento di un contribuente all'Iva, privandolo quindi del diritto alla detrazione⁴⁴. Va peraltro evidenziato che l'evoluzione di questa giurisprudenza, ancora limitata, favorevole alla applicazione del giudizio di annullamento alla materia fiscale, può permettere al contribuente di ottenere l'annullamento di un atto amministrativo, ma non lo sgravio dell'imposta, quando l'atto amministrativo comporta la definizione di imposte dovute, che può essere disposto solo nell'ambito del contenzioso d'imposizione.

Il contenzioso da riscossione, previsto dall'articolo L 281 del Livre des procédures fiscal, concerne la regolarità del procedimento di riscossione. Per accedere a questa forma di ricorso giudiziale, come per il ricorso d'imposizione, è richiesto il preventivo ricorso amministrativo.

⁴² Tra le sentenze più recenti, si segnala: CE 6 mars 2006 n. 262982, 9 et 10 s.-s., Syndicat national des enseignants et artistes: RJF 5/06 n. 573, concl. S. Vercluyte BDCF 5/06 n. 66, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 05/06 p. 533; CE 26 juillet 2006 n. 284930, 8 et 3 s.-s., Sté Natexis Banques Populaires: RJF 11/06 n. 1421, concl. P. Collin BDCF 11/06 n. 142, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 11/06 p. 1053. In materia di ricorso al giudice amministrativo per eccesso di potere, è inoltre presente una interessante giurisprudenza in tema di legittimazione ad agire. Si veda, in particolare CE 23 mars 2005 n. 264997, 9 e 10, s.-s., Institut des avocats conseils fiscaux: RJF 06/05 n. 605, concl. L. Vallée BDCF 6/05 n. 82, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 06/05 p.477.

⁴³ CE 04/05/1990 n. 674, Association freudienne.

⁴⁴ CE, 20/07/1990, n. 1177, plen., As. pour l'action sociale de Charente-Maritime.

Par. 5 La giurisprudenza sull'esercizio dei poteri di controllo e sul contraddittorio precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento francese l'apporto della giurisprudenza è assai rilevante nella affermazione del diritto di difesa. Allo scopo di evidenziarne il contributo, pare opportuno soffermarsi sulla analisi di alcune sentenze.

In materia di verifiche contabili, tra le prime e più significative pronunce del Consiglio di Stato c'è la sentenza del 21/05/1976, n. 94052, in cui è riconosciuta l'irregolarità del procedimento, in base agli articoli 1649 septies, 1649 septies F e 1649 quinquies A 2 del Code General des impôt, perché la verifica non è svolta presso l'azienda ed i documenti contabili sono acquisiti dal verificatore e successivamente controllati in Ufficio. Le norme richiamate sono disposizioni comuni alle imposte statali e locali, relative al potere di verifica contabile degli Uffici e al procedimento di rettifica in contraddittorio con il contribuente, ad oggi previsto dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal, che è la procedura ordinaria di accertamento degli Uffici. L'articolo 1649 septies del Code General des impôt dispone che il mancato preavviso di inizio di verifica al contribuente, in cui l'Ufficio invita la parte a farsi assistere da un consulente, comporta la nullità dell'imposizione; la nullità è inoltre disposta dall'articolo 1649 septies F anche nel caso in cui la durata della verifica presso la sede ecceda i limiti stabiliti dalla legge. Gli articoli di legge richiamati nella sentenza del Consiglio di Stato a fondamento della decisione non dispongono espressamente che l'omissione del contraddittorio nel corso della verifica produca la nullità del procedimento di imposizione. E' il Consiglio di Stato che, nell'ambito delle disposizioni che regolamentano l'esercizio del potere di verifica contabile, in un'ottica garantista per il contribuente, riconosce l'obbligatorietà del confronto quale elemento che consegue dal fatto che la verifica si svolga, appunto, presso la sede della attività. Il momento del contraddittorio tra il contribuente ed i verificatori viene quindi a qualificarsi come elemento insito e irrinunciabile del procedimento di verifica contabile, che per legge deve essere svolto presso la sede della attività economica, e quindi con una permanenza del verificatore che è al tempo stesso un esercizio del potere di accesso dell'Ufficio ma anche un dovere di rapportarsi con il contribuente

verificato. L'affermazione del diritto di difesa è tanto più significativa se si considera che l'articolo 1649 quinquies A 2 del Code général des impôts, nel contesto della normativa vigente all'epoca dei fatti, prevede già, come ad oggi, che la fase procedimentale successiva alla verifica, finalizzata alla formazione dell'atto impositivo, è un procedimento di rettifica in contraddittorio. La tutela già riconosciuta dalla legge nel contesto del procedimento di rettifica dell'Ufficio viene quindi estesa, anzi meglio anticipata, al momento in cui l'Ufficio fa uso dei propri poteri di controllo e acquisisce gli elementi probatori a fondamento della pretesa fiscale.

Le pronunce più recenti, a fronte di una prassi amministrativa più attenta a non omettere durante una verifica il contraddittorio con il contribuente, sono di interesse perché approfondiscono alcuni aspetti relativi allo svolgimento del confronto tra contribuente e Amministrazione, per evidenziare all'interno dello stesso le garanzie che devono essere riconosciute al contribuente.

Il Consiglio di Stato con la sentenza del 30/12/2002 n. 231167 ha affrontato un delicato aspetto del confronto tra soggetto verificato e verificatori, nel corso delle verifiche, che riguarda l'obbligo degli stessi di rapportarsi a persone a ciò autorizzate dal contribuente. Nella fattispecie si tratta di una verifica ad una società, per cui il confronto può instaurarsi solo con i legali rappresentanti, o soggetti dagli stessi autorizzati. Afferma il Consiglio di Stato: *“Le débat orale et contradictoire peut être mené par le vérificateur soit avec les mandataires sociaux, soit avec leurs conseils, préposés ou mandataires de droit ou de fait”*.

La posizione del Consiglio di Stato è ripresa dalla Corte Amministrativa d'Appello di Marseille nella sentenza del 24/03/2005 n. 02-1886⁴⁵ la quale riconosce che la verifica contabile è invalida se il confronto si svolge con una persona che alla data del controllo non possiede la qualifica di amministratore e non ha alcun mandato a rappresentare la società. La società nella fattispecie, anteriormente all'instaurarsi della verifica, ha regolarmente provveduto a dare comunicazione all'Ufficio, con i formulari in uso, della sostituzione dell'amministratore, indicando il nome del nuovo incaricato. La massima afferma: *“La vérification de la comptabilité d'une société est irrégulière*

⁴⁵ CAA Marseille 24 mars 2005 n. 02-1886, 3 ch., min. Cl Sté YBB: RJF 5/06 n. 556, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 05/06 p. 527.

dans le cas où le débat oral et contradictoire a été mené avec une personne qui, à la date des opérations de contrôle, n'était plus gérante et ne bénéficiait d'aucun mandat l'habilitant à représenter la société, alors que le nom du nouveau gérant figurait sur l'exemplaire Cerfa de déclaration de modification des organes sociaux destiné aux services fiscaux“.

Altre pronunce interessanti, in materia di esercizio del potere di verifica, riguardano la acquisizione, durante la stessa, di documentazione da soggetti terzi, per cui il confronto che è obbligatorio nel corso della verifica va esteso anche agli ulteriori elementi acquisiti dai soggetti terzi. Tra le sentenze più recenti si segnala la pronuncia della Corte d'Appello di Nantes del 10/11/2004 n. 01-2071⁴⁶ in cui si afferma che l'acquisizione nel corso di una verifica di documenti dalla Autorità giudiziaria postula il confronto con il contribuente sugli stessi. La Corte d'Appello di Nantes precisa: *“L'administration est tenue, lorsque, faisant usage de son droit de communication, elle consulte au cours d'une vérification des pièces comptables détenues par l'autorité judiciaire, de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire avec le contribuable. A défaut, les impositions découlant de l'examen de ces pièces sont entachées d'irrégularité.”* In questa circostanza è disconosciuta alla Amministrazione la possibilità di utilizzare la documentazione trasmessa dal Tribunale, a supporto dei rilievi mossi contro il contribuente, per carenza di un preventivo confronto con il contribuente.

La sentenza del Consiglio di Stato n. 161379 del 27/02/1998 attribuisce una valenza differente all'omissione del confronto nel corso della verifica, in termini di conseguenze sulla legittimità del procedimento di controllo, a seconda che alla verifica faccia seguito un accertamento in rettifica in contraddittorio ovvero una procedura di accertamento d'Ufficio. Nelle fattispecie in cui, infatti, le irregolarità constatate sono così gravi, da comportare l'applicazione di una tassazione d'Ufficio, il Consiglio di Stato esclude che l'omissione del confronto comporti l'invalidità del successivo accertamento.

⁴⁶ CAA Nantes 10 novembre 2004 n. 01-2071, 1 ch., EURL Probat : RJF 5/05 n. 470, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 05/05 p. 407; in senso conforme CAA Nantes 15 décembre 2004 n. 01-2305, 1 ch., Sarl Claude Raimbert: RJF 6/05 n. 577 in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 06/05 p. 471.

Un altro filone di giurisprudenza molto interessante, ai fini della presente ricerca, è costituito dalle sentenze che si occupano dei requisiti di regolarità formale degli avvisi di rettifica. La completezza della motivazione contenuta negli avvisi di rettifica, che aprono la rettifica in contraddittorio, è visto dai tribunali francesi come elemento assai rilevante ai fini della tutela del diritto di difesa del contribuente, perché solo conoscendo gli elementi su cui la Amministrazione fonda la propria pretesa è dato al contribuente di difendersi compiutamente.

Tra le sentenze più recenti, a dimostrazione del rigore che è imposto agli avvisi di rettifica, è significativa la pronuncia del Consiglio di Stato n. 271057 del 02/10/2006⁴⁷, in cui è giudicato irregolare l'avviso notificato alla parte. La rettifica dell'Ufficio riguarda la deduzione dei costi di affitto di un immobile da parte di una società, disconosciuti parzialmente dall'Ufficio perché eccessivi rispetto al valore locativo del bene. Secondo il Consiglio di Stato, l'avviso con cui l'Amministrazione Finanziaria informa la società che intende procedere al recupero dei costi, deve dare evidenza dei dati di mercato presi come termine di paragone; la Amministrazione ha quindi l'obbligo di specificare nell'avviso, con riferimento agli immobili presi come termine di raffronto, l'indirizzo degli stessi, la data dei contratti di affitto, le principali caratteristiche fisiche degli edifici, quali la superficie, l'anno di costruzione, ed il numero di vani. In mancanza di questi elementi, evidenzia il Consiglio di Stato, il contribuente è impossibilitato a formulare delle osservazioni utili a propria difesa. La massima della sentenza letteralmente riporta: *“Dès lors, n'est pas régulièrement motivée une notification de redressement qui précise le nom du propriétaire et du locataire, ainsi que l'adresse et la date du contrat de bail, les immeubles retenus comme termes de comparaison, dont elle mentionne le taux de rentabilité moyen, mais ne comporte aucune mention des principales caractéristiques physiques de ces bâtiments, ces lacunes étant de nature à priver le contribuable de la possibilité de formuler ses observations de façon utile.”* La sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Bordeaux del 16/02/2006 n. 02-536⁴⁸ è conforme, quanto al rigore della

⁴⁷ CE 2 octobre 2006 n. 271057, 8 et 3 s.-s., StèGeldoc Holding : RJF 12/06 n 1581, concl P. Collin BDCF 12/06 n. 155, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 12/06 p. 1156.

⁴⁸ CAA Bordeaux 16 février 2006 n. 02-536, 4 ch., Stè CCPR Guyane et Stè SCS Pierre de Reynal: RJF 12/06 n. 1580 in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 12/06 p. 1156.

motivazione delle riprese fiscali indicate negli avvisi di rettifica. In questa circostanza viene riconosciuto dal giudice, a favore del contribuente, che le indicazioni dell'avviso di rettifica sono carenti, in quanto riportano l'ammontare complessivo di costi non riconosciuti deducibili, senza alcuna indicazione che identifichi quali sono le fatture alle quali i costi sono riferiti. Di interesse è anche un'altra sentenza, della Corte Amministrativa di Appello di Marseille pronunciata il 28/03/2006 n. 03-1000⁴⁹, in cui è giudicata come non conforme alla legge la notifica di un avviso di rettifica che si limiti a rinviare alla verifica contabile eseguita presso la sede della società, indicando solo gli importi dei rilievi, quando il destinatario dell'avviso è il socio unico di una società unipersonale a responsabilità limitata, che non esercita la funzione di amministratore e non è quindi partecipe della gestione della società. Afferma la Corte Amministrativa di Appello di Marseille: *“Une notification de redressement adressée à l'associé inique non gérant d'une Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) qui se borne à indiquer qu'elle fait suite à la vérification de la comptabilité de la société et mentionne simplement le montant des redressements mis à sa charge, sans contenir aucune référence aux rehaussements apportés aux bénéficiaires sociaux, ne peut être regardée comme étant suffisamment motivée au regard des exigences de l'article L 57 du LPF dès lors qu'elle ne fait pas connaître au contribuable les motifs de droit et de fait justifiant ces redressements”*.

Sul contenuto dell'avviso di rettifica è inoltre significativa la posizione del Consiglio di Stato, riguardo alle informazioni acquisite da terzi. Nella sentenza del 16/11/2005⁵⁰ si afferma che l'avviso di rettifica deve indicare in modo esplicito la fonte delle informazioni utilizzate per determinare la base imponibile. *“L'administration doit indiquer de manière explicite l'origine des renseignements recueillis dans l'exercice de son droit de communication et utilisés pour établir les bases d'imposition. Une notification de redressement qui ne comporte aucune indication explicite concernant l'origine de ces renseignements n'apporte pas au contribuable une information*

⁴⁹ CAA Marseille 28 mars 2006 n. 03-1000 4 ch. Zanchi : RJF 12/06 n. 1579 in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 12/06 p. 1156.

⁵⁰ CE 16 novembre 2005 n. 270342, 9 e 10 s.-s., min, cl Sarl Manufacture française des chaussures Eram: RJF 2/06 n. 179, concl. S. Verclytte BDCF 2/06 n. 22, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 2/06 p. 12

suffisante quant à cette origine, alors même qu'elle énonce précisément la teneur de ces renseignements. “

Nella sentenza del Consiglio di Stato del 23/11/1992 n. 64305 è precisato che l'indicazione dell'origine e del tenore delle informazioni acquisite è fondamentale per la tutela del diritto di difesa del contribuente, che, essendo a conoscenza degli elementi in possesso dell'Amministrazione potrà pertanto chiederne copia anteriormente alla notifica dell'atto definitivo. *“L'administration est tenue d'informer le contribuable de l'origine et de la teneur des renseignements qu'elle a cueillis auprès de tiers, notamment dans l'exercice de son droit de communication, et utilise pour procéder aux redressement, afin que l'intéressé puisse demander la communication des pièces en cause avant la mise en recouvrement. “*

Nella giurisprudenza del Consiglio di Stato è inoltre significativa la posizione ad oggi consolidata di rigore formale sulla notifica dell'avviso di rettifica. Tra le pronunce più recenti, si segnala la sentenza del 07/07/2006 n. 277199⁵¹, che riguarda la notifica di un avviso di rettifica in materia di Iva ad una società. Il Consiglio di Stato afferma che un accertamento in materia di IVA, su operazioni poste in essere da una società, deve essere notificato alla società stessa e non è quindi conforme alla legge una notifica indirizzata ai soci, presso la sede. La sentenza dispone : *“Il résulte des dispositions des articles 283, 1 du CGI et L 57 du LPF qu'une notification de redressement en matière de TVA à raison d'opérations réalisées par une société ne peut être régulièrement adressée qu'à cette société, et non à ses associés pris en cette seule qualité. Dès lors, une notification de redressement portant sur la TVA due par une société en nom collectif adressée aux seuls associés de celle-ci est irrégulière, alors même qu'elle est parvenue au siège de la société et que les gérants ont pu s'entretenir avec le vérificateur lors de la vérification de comptabilité dont la société a fait l'objet. “*

La rilevanza del contraddittorio difensivo nella fase amministrativa dell'accertamento è evidenziata anche da quella giurisprudenza che riconosce l'obbligatorietà di instaurare la rettifica in contraddittorio anche al di fuori del settore delle imposte dirette, per il quale è tassativamente previsto dalla legge. La giurisprudenza riconosce

⁵¹ CE 7 juillet 2006 n. 277199, 8 s.-s., SNC Pierre Curie: RJF 12/06 n. 1576, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 12/06 p. 1157.

infatti l'applicazione della rettifica in contraddittorio anche nell'ambito delle imposte locali. Afferma la Corte d'Appello di Paris del 13/04/2006 n. 03-3039: *“Si les dispositions de l'article L 56 du LPF excluant l'application de la procédure de redressement contradictoire en matière de fiscalité locale, ne dispensent pas l'administration du respect des obligations découlant du principe général des droits de la défense, ce principe ne l'oblige pas à répondre aux observations présentées par le contribuable à la suite d'un redressement de ses bases d'imposition de taxe professionnelle”*.⁵²

Sull'obbligo al confronto tra il contribuente e l'Amministrazione nel procedimento di esame della situazione fiscale personale del contribuente, tra le sentenze più recenti, è significativa la pronuncia della Corte Amministrativa di Appello di Paris del 13/04/2006 n. 03-3039⁵³, in cui si afferma che l'avvio della richiesta formale di giustificazione deve essere preceduta da un contraddittorio quando l'incongruenza tra il reddito dichiarato e le spese sostenute è affermata in base ad una stima forfettaria di queste ultime. Afferma la sentenza: *“Lorsque l'administration taxe d'office un contribuable, à l'issue d'un examen de sa situation fiscale personnelle, à raison du solde créditeur de deux balances des espèces, provenant pour partie d'une évaluation forfaitaire des dépenses de train de vie, sans débattre de ce point avec le contribuable avant l'envoi de la demande de justification, l'examen ne revêt pas un caractère contradictoire et les sommes afférentes à cette évaluation doivent être distraites des bases imposables du contribuable.”*

Va precisato, a completamento del quadro giurisprudenziale, che, in forza di un orientamento consolidato della giurisprudenza, è in capo alla parte, che fa valere i diritti garantiti dalla legge, l'onere di dimostrare la violazione delle norme procedurali da parte dell'Ufficio. Tra la giurisprudenza più recente è significativa la sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Parigi del 09/02/2006, n. 03-2875⁵⁴, in cui un contribuente contesta l'incompletezza di un avviso di rettifica, privo

⁵² CAA Lyon 30 décembre 2004 n. 00-1452, 2 ch., Sarl Coudray Technologies: RJF 5/05 n. 461, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 05/05 p. 406.

⁵³ CAA Paris 13 avril 2006 n. 03-3039, 5 ch. A, Ruiz: RJF 10/06 n. 1147

⁵⁴ CAA Paris 9 février 2006 n. 03-2875, 5 ch. A, Soglie: RJF 12/06 n. 1578, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 12/06 p. 1156.

di alcuni fogli intercalari, dell'indicazione dell'anno interessato alla rettifica, dell'imposta richiesta e della motivazione. Secondo la Corte, il motivo di ricorso non è sostenuto da una evidenza probatoria, in quanto la parte si è limitata a presentare la domanda con cui ha chiesto all'Ufficio una copia dell'avviso, ma non ha prodotto l'avviso inizialmente ricevuto. In una simile circostanza, secondo il giudice, mancano gli elementi in base ai quali si possa affermare con certezza che l'avviso ricevuto dal contribuente non è completo. E' affermato nella sentenza: *“Le contribuable ne justifie pas son affirmation en se bornant à faire valoir qu'il a adressé au service des impôts une demande aux fins d'obtenir la copie des intercalaires prétendument manquants.”* Dello stesso tenore è la sentenza del Consiglio di Stato del 15/05/2006, n. 267160⁵⁵, in cui viene rigettato il motivo di ricorso presentato dal contribuente, che contesta di non avere potuto esercitare, nel corso di una verifica contabile, il diritto riconosciuto dalla legge di rivolgersi al superiore gerarchico dei verificatori. Anche in questa circostanza la parte non ha presentato alcuna evidenza probatoria sul diniego di audizione da parte del superiore. E' affermato nella sentenza il Consiglio di Stato: *“Un contribuable ne peut prétendre avoir été privé de la garantie offerte par la charte du contribuable permettant d'obtenir un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur tous les points où persiste un désaccord avec ce dernier s'il n'a, à aucun moment de la procédure de vérification, manifesté son intention de demander à bénéficier de cette garantie”*.

Una tematica interessante riguarda il valore giuridico delle indicazioni che sono contenute nella carta del contribuente verificato, che non è una legge dello Stato ma semplicemente una raccolta di prassi, integrata anche dalla giurisprudenza, sulla verifica contabile. La posizione giurisprudenziale ad oggi è cautelativa, e nega che la violazione di ogni disposizione di prassi contenuta nella carta del contribuente possa comportare l'invalidità della istruttoria. A titolo esemplificativo si può citare la sentenza del Consiglio di Stato del 05/01/2005 n. 254556, relativa alla prassi dell'Ufficio di indicare in apertura di verifica il nome del funzionario cui il

⁵⁵ CE 15 mai 2006 n. 267160, 10 e 9 s.-s., Meriot: RJF 8-9/06 n. 1064, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 8-9/06 p. 840. La sentenza è conforme ai precedenti delle Corti Amministrative d'Appello, quali: CAA Bordeaux 7-11-2000 n. 97-1749: CF-V-3460; CAA Nancy 5-4-2001 n. 97-246: CF-V-3445; CAA Nantes 6-2-2002 n. 98-805: CF-V-3450.

contribuente può rivolgersi per instaurare durante il controllo un ricorso gerarchico. Il Consiglio di Stato riconosce che l'omessa indicazione del nome del funzionario non comporta la nullità della procedura, come anche nel caso in cui il contribuente non venga informato del fatto che il funzionario prima indicato sia sostituito da un altro. Afferma infatti il Consiglio di Stato: *“La charte du contribuable vérifié n’oblige l’administration ni à notifier le nom de l’interlocuteur départemental ni à informer le contribuable di remplacement de l’interlocuteur en cour de vérification”*⁵⁶.“ In modo analogo, in base alla sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Parigi del 09/03/2000 n. 972226 non costituisce una violazione di carattere sostanziale la presenza di indicazioni non corrette sull'iter processuale sulla carta del contribuente consegnata alla parte.

Par. 6 Conclusioni

Nell'esperienza francese la partecipazione del contribuente all'accertamento, rispetto alla classificazione presentata nel capitolo iniziale, è presente sia nella forma del contraddittorio difensivo che per legge anticipa la formalizzazione dell'avviso di accertamento, sia nel significato di collaborazione durante la fase dell'istruttoria, nelle fattispecie di esercizio di poteri particolarmente incisivi, quali la verifica fiscale e l'esame della posizione fiscale delle persone fisiche. Il contraddittorio difensivo si caratterizza per la comunicazione del contenuto dell'avviso di accertamento prima della formale adozione, circostanza che permette un pieno esercizio del diritto di difesa al contribuente; la partecipazione del contribuente all'esercizio dei poteri istruttori permette un esame congiunto e quindi un confronto sui documenti acquisiti.

La partecipazione del contribuente alla attività di accertamento è tutelata sia nella forma del contraddittorio difensivo che della partecipazione collaborativa, viste, entrambe, come espressione del diritto di difesa del contribuente. Alla violazione delle norme procedurali relative al contraddittorio la giurisprudenza riconosce la conseguenza della invalidità dell'avviso di accertamento; sono invalidi la verifica

⁵⁶ CE 05/01/2005 n. 254556, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 03/05 p. 210. Si veda, in dottrina, C. Charles, L'évolution de la charte du contribuable vérifié, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 03/05, p. 181.

fiscale e l'esame della posizione fiscale delle persone fisiche se il contribuente non è ammesso a partecipare.

L'esperienza francese sulla tutela procedimentale del contribuente nell'accertamento è molto significativa. Il riconoscimento della centralità del diritto di difesa è fondato su una univoca giurisprudenza, che si rifà ai valori costituzionali e alle prerogative di libertà riconosciute alla persona.

Capitolo III

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza italiana

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario italiano

Nell'ordinamento italiano i principi costituzionali relativi al settore tributario sono in primo luogo l'articolo 53 e 23 della Costituzione del 1947. L'articolo 53 della Costituzione dispone il principio di capacità contributiva, in base al quale i tributi devono necessariamente riferirsi a delle fattispecie imponibili che esprimono la presenza di ricchezza tassabile; l'articolo 23 della Costituzione afferma invece il principio di riserva di legge, per cui l'istituzione di imposte è condizionata all'esprimersi di una volontà in tal senso da parte del Parlamento. Un terzo principio è previsto all'articolo 97 della Costituzione, il quale dispone che gli Uffici pubblici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità della Amministrazione⁵⁷.

Insieme alla Costituzione, un'altra fonte normativa nella materia tributaria, che individua principi a carattere generale, verso i quali l'ordinamento positivo deve essere orientato, è lo Statuto dei diritti del contribuente approvato con Legge n. 212 del 27/07/2000. Lo Statuto dei diritti del contribuente, rifacendosi ai principi costituzionali, afferma all'articolo 10, comma 1, che i rapporti tra contribuente e Amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. E' presente un ampio dibattito in dottrina circa la valenza da attribuire allo Statuto dei diritti del contribuente⁵⁸, ed alla affermazione di principi di carattere generale

⁵⁷ F. D'Alaya Valva, Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'art. 97 Cost. all'inizio del terzo millennio, Nuovi studi politici, 2003, p. 23; G. C. Moretti, La motivazione dell'accertamento tributario, Padova, 1969; Giannini, Corso di diritto amministrativo, I, Milano, 1970, p. 81

⁵⁸ In dottrina si veda: L. Antonini, Intorno alle metanorme dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni, in Rivista di diritto tributario, 2001, p. 619; N. Chiechi, Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente, in Bollettino tributario, 2002, n. 9, p. 645; P. Corso, Il ritorno del principio di fissità nello Statuto dei diritti del contribuente, in Corriere tributario, 2000, n. 38, p. 2789; D'Alaya Valva, Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Rivista di diritto tributario, 2001, I, p. 915; E. Della Valle, La tutela dell'affidamento del contribuente, in Rassegna tributaria, 2002, n. 2, p. 459; De Mita, Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in Rivista di diritto tributario, 2004, II, p. 848; U. De Siervo,

contenuti nello stesso. In effetti è avvertita nell'ordinamento nazionale una certa difficoltà nel riconoscere la valenza imperativa dei principi di carattere generale affermati dallo Statuto dei diritti del contribuente, come appunto il principio di collaborazione e di buona fede, rispetto alla disciplina vigente, in quanto lo Statuto dei diritti del contribuente ha rango di legge e non di legge costituzionale. Alcuni dottrina sottolinea in proposito che rispetto ad una affermazione di principi di carattere generale si sarebbe preferita una compiuta rivisitazione della disciplina tributaria procedimentale, che nell'ordinamento italiano è settoriale, ossia specifica per ciascuna tipologia di imposta. Il problema, infatti, che la giurisprudenza si trova ad affrontare, di fronte alla affermazione di importanti principi nello Statuto dei diritti del contribuente, è il raffronto con la codificazione procedimentale. In un Paese orientato verso una interpretazione ed una applicazione letterale del dato normativo, la sensazione è che difficilmente un riconoscimento normativo di principi di carattere generale, che dovrebbero guidare l'attività della Amministrazione, può avere delle implicazioni sulla attività della Amministrazione Finanziaria, quando una invariata codificazione dei

Contributo al dibattito sulle norme sulla produzione normativa contenute in fonti primarie (a proposito del cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente), in Osservatorio sulle fonti 2001, a cura di U. De Siervo, 2001, Torino; Falcone, Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria, in Il fisco, 2003, n. 15, p. 2221; G. Marino, Lo statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione, in Rassegna tributaria, 2006, n. 2, p. 460; Falsitta, Corso di diritto tributario, Padova, 2003, p. 33; Fantozzi, Il diritto tributario, Torino, 2003; C. Glendi, Il codice tributario in Italia e le disposizioni sulla legge tributaria in generale, in Diritto e pratica tributaria, 1994, I, p. 1338; C. Glendi, Un varco per lo Statuto su tutte le norme tributarie, in Guida normativa, 2001, n. 65, p. 38; M. A. Grippa Salvetti, Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa, in Rassegna tributaria, 2004, n. 5, p. 1719; Lo Gozzo, Il "valore" dello Statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2004, p. 959; G. Marongiu, Statuto del contribuente, affidamento e buona fede, in Rassegna tributaria, 2001, n. 5, p. 1275; G. Marongiu, Lo Statuto del contribuente, le sue "ragioni" le sue applicazioni, in Diritto e pratica tributaria, 2003, I, p. 1007; G. Marongiu, Lo statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale, in Diritto e pratica tributaria, 2005, n. 5, p. 1007; V. Mastroiacovo, Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente, in Rivista di diritto tributario, 2003, n. 3, p. 268; V. Mastroiacovo, Ancora sull'efficacia dello Statuto dei diritti del contribuente, in Rivista di diritto tributario, 2004, II, p. 673; V. Mastroiacovo, I principi generali, in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, p. 23; A. Parlato, Lo Statuto del contribuente, prima applicazione e riflessi sugli enti locali, Convegno organizzato dal Centro ricerche e studi direzionali e dal Comando regione Sicilia della Guardia di Finanza, Palermo, 14 giugno 2001; A. Modolo, Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi, in Rivista di diritto tributario, 2007, 3, I, p. 289; C. Pinelli, Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), in Foro italiano, 2001, n. 5; Russo, Manuale di diritto tributario, Milano, 2003, p. 62; Serranò, Sulla sostanziale superiorità della fonte statutaria nella sentenza della Cassazione n. 7080/04, in Bollettino tributario, 2004, p. 1293; Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, Torino, 2003, p. 20; Tinelli, Istituzioni di diritto tributario, Milano, 2003, p. 58.

procedimenti rimane, per gli Uffici, il principale punto di riferimento. Una modifica delle norme procedurali, anche accanto alla affermazione di principi generali, pare, pertanto, lo strumento che maggiormente può incidere nelle modalità di esplicazione delle diverse attività che fanno capo alla Amministrazione.

Non è semplice analizzare l'esperienza dell'ordinamento italiano circa il significato riconosciuto alla partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento.

La dottrina nazionale è propensa ad osservare, in proposito, che la partecipazione del contribuente all'accertamento difficilmente potrebbe essere associata ad una valenza di tutela difensiva. Il confronto tra il contribuente e l'Ufficio, nell'ordinamento italiano, è piuttosto sotteso alla acquisizione di informazioni utili per l'istruttoria e per la corretta quantificazione dell'imposta dovuta, nell'interesse dell'Amministrazione⁵⁹.

La disciplina positiva non si è ancora sviluppata nel senso di prescrivere in termini generali il contraddittorio difensivo, precedentemente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento. La disciplina dell'accertamento non prevede una comunicazione preventiva al contribuente del contenuto dell'avviso di accertamento, prima della sua formale adozione. Solo in alcune fattispecie tassative l'Ufficio è obbligato, a pena di

⁵⁹ A. Di Pietro, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000; F. Catarzi, Le condizioni per l'utilizzo di verbali d'ispezione redatti verso terzi, tra motivazione e prova, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 15319 del 23/04/2002, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2003, n. 2, p. 185; R. Dominici, Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica, nota a Commissione tributaria provinciale di Genova, sent. n. 15 del 23/02/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 9, p. 797; A. Fedele, I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in *Rivista di diritto finanziario*, 1992, I, p. 463; R. Ferlazzo Natoli, La fase istruttoria dell'accertamento tributario: l'accesso, in *Bollettino tributario*, 1998, p. 1364; L. Ferlazzo Natoli, La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 755; Magnani, Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo* a cura di Preziosi, Roma-Milano, 1996; A. Marcheselli, Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti ex *Visentini ter*, nota a Corte di Cassazione n. 15134, del 30/06/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 11, p. 951; A. Marcheselli, Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 17229 del 28/07/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 12, p. 1047; A. Modolo, Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, n. 3, I, p. 289; L. Salvini, La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta *Visentini ter*, in *Rassegna tributaria*, 1987, p. 353 P. Russo, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano 2002, p. 211; L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 17; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, parte generale, IX edizione, Utet giuridica, 2006, Milano; M. Versiglion, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

invalidità dell'avviso di accertamento, ad un confronto con il contribuente riguardo ai rilievi di irregolarità che intende formalizzare: si tratta degli accertamenti che utilizzano le norme antielusive di cui all'articolo 37 bis del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 e l'articolo 110 comma 10 del D.P.R. n. 917 del 22/12/1986. L'Ufficio invia al contribuente una comunicazione in cui sono indicate le motivazioni che stanno alla base della applicazione della norma antielusiva, invitando la parte a presentare le proprie osservazioni. L'ufficio deve motivare il successivo avviso di accertamento, a pena di invalidità, prendendo posizione sulle osservazioni di parte.

In mancanza di una disciplina di carattere generale che disponga il contraddittorio difensivo come elemento obbligatorio del procedimento di accertamento, alcuna dottrina nazionale evidenzia, tuttavia, che lo Statuto dei diritti del contribuente ha già apportato un contributo importante verso soluzioni procedurali in cui il confronto tra Ufficio e contribuente inizia ad assumere un significato di garanzia a favore del contribuente. La apertura riguarda la disciplina delle verifiche fiscali. E' disposto dall'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente che il contribuente comunica all'Ufficio entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura di una verifica le proprie osservazioni. In questo arco temporale è inibito alla Amministrazione Finanziaria di recepire i rilievi indicati nel processo verbale di constatazione e di notificare l'avviso di accertamento al contribuente⁶⁰. In questo modo, inibendo il potere di accertamento dell'Ufficio, si vuole dare al contribuente la possibilità di presentare delle memorie difensive, a fronte delle irregolarità riscontrate nel corso del controllo, che vengano poi valutate dagli Uffici prima della formazione dell'atto di imposizione. Si tratta di una novità significativa, evidentemente, se si considera che il termine di sessanta giorni permette al contribuente di disporre di un buon lasso temporale allo scopo di esercitare le proprie difese, dopo avere ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, a fine verifica. La disciplina positiva fa salva per l'Ufficio la possibilità di notificare l'avviso di accertamento anche precedentemente allo scadere del sessantesimo giorno, in casi di particolare e motivata urgenza. A me pare corretto evidenziare, in effetti, che la disciplina permette delle concrete iniziative di difesa a favore del contribuente, ma

⁶⁰ Nell'ordinamento tributario italiano l'avviso di accertamento segue la verifica fiscale (nel caso la stessa abbia dato luogo a rilievi che determinano maggiore imponibile) e costituisce il titolo per l'iscrizione a ruolo, che legittima a sua volta la riscossione coattiva.

sono presenti alcuni limiti. Il limite della disciplina è di non palesare l'obbligo della Amministrazione Finanziaria di prendere posizione rispetto alle memorie difensive del contribuente, né in sede di avviso di accertamento, né con altra comunicazione. Se si osservano attentamente le disposizioni della L. n. 212 del 2000 è, sì, riconosciuto al contribuente di esprimere le proprie osservazioni ed eventualmente presentare la documentazione in suo possesso prima che sia formalizzato l'atto che scaturisce dal controllo della Amministrazione, ma non è posto normativamente l'obbligo alla Amministrazione di rispondere in modo formale alle osservazioni della parte. La problematica a me pare significativa, se si considera che la posizione prevalente in giurisprudenza tende a sottovalutare l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento con riferimento ai differenti momenti della attività istruttoria, perché è sufficiente che la motivazione indichi gli elementi di fatto e di diritto che giustificano la pretesa. Senza un obbligo di risposta da parte della Amministrazione Finanziaria, a me pare che il confronto tra contribuente e Amministrazione assuma un rilievo limitato, mancando una effettiva garanzia che le osservazioni presentate dal contribuente vengano attentamente ponderate dall'autorità.

Di fronte alle carenze della normativa, riguardo l'obbligatorietà del contraddittorio difensivo, l'atteggiamento della giurisprudenza non ha assunto un ruolo determinante a favore della necessità di un simile momento procedimentale. Al momento si avverte, a mio parere, la mancanza di un contributo coerente da parte della giurisprudenza sulla affermazione delle prerogative del contribuente. L'orientamento prevalente pare invero essere quello meno garantista.

Vorrei sottolineare che nell'ordinamento italiano la giurisprudenza tende a ricostruire la disciplina dell'invalidità dei provvedimenti tributari prevalentemente sulla base del diritto positivo, che disciplina espressamente le cause di invalidità degli atti impositivi. L'invalidità di un provvedimento è quindi riconosciuta per le fattispecie espressamente previste dalla legge. In questo modo, la mancanza del contraddittorio preventivo, non previsto dalle norme positive né all'interno della disciplina relativa all'invalidità degli atti impositivi, difficilmente può assumere rilievo. Il riferimento alla disciplina positiva

dell'invalidità comporta che difficilmente è affermata la invalidità degli accertamenti sulla base della affermazione di principi generali⁶¹.

La giurisprudenza non arriva ad affermare che un accertamento è invalido per carenza di contraddittorio, in un contesto in cui il contraddittorio tra contribuente e Ufficio non è previsto come regola nella disciplina positiva e non è ricompreso tra i requisiti formali dell'accertamento a pena di invalidità. E' presente nel panorama nazionale una giurisprudenza non univoca sul principio di contraddittorio, che vorrebbe valorizzare la partecipazione del contribuente all'accertamento, come forma di garanzia per lo stesso. In questa giurisprudenza si avverte la difficoltà dei giudici di affrontare la tematica della tutela procedimentale e di affermare quindi la invalidità di un accertamento sganciandosi dalle valutazioni relative alla fondatezza dello stesso e dalle cause di invalidità codificate.

La disciplina procedimentale, nell'ordinamento tributario italiano, prevede alcune fattispecie di partecipazione del contribuente all'accertamento, in particolare per i

⁶¹ Sull'argomento della invalidità nel diritto tributario: E. Marelli, Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario, *Rivista di diritto tributario*, 2001, n. 3, p. 379; Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, Opere giuridiche, II, Milano, 1962; Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964; Micheli, *Corso di diritto tributario*, V Edizione, Torino, 1979; P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, III edizione, Milano, 1999; Fantozzi, *Diritto tributario*, II Edizione, Torino, 1998; La Rosa, *Amministrazione Finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000; Manzoni, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993; I. Manzoni G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2007, p. 305; G. Scarlatta, A. Vignoli, *Sottoscrizione degli atti impositivi e loro riferibilità all'ufficio tributario*, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 9779 del 31/01/2003, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1127; Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, I, VI edizione, Torino, 1998, p. 188.

Sui vizi dell'istruttoria si veda: Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1983, I. p. 1918; La Rosa, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1990, I, p. 791; Stevanato, *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rassegna tributaria*, 1990, II, p. 87; Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale*, XI, Torino, 1995. L'argomento della invalidità degli atti impositivi, nel settore tributario, in Italia manca al momento di una compiuta organicità e sistematicità, e molti sono i dubbi espressi dalla dottrina. In particolare, data la presenza di una disciplina positiva che individua alcune cause di nullità degli atti, la dottrina tenderebbe ad escludere la possibilità di configurare l'invalidità in presenza di una qualsiasi difformità dal tipo legale, che non sia espressamente prevista dalla legge. Nel vigore della vecchia disciplina del processo tributario, ed in particolare dell'articolo 21 del DPR n. 636/1972, si distinguevano tra vizi formali e vizi sostanziali, questi ultimi non sanabili in corso di giudizio. In base all'articolo 21 del DPR n. 636/1972, i vizi formali sono quelli non attinenti l'esistenza o l'ammontare del credito tributario. La dottrina evidenziava in proposito la difficoltà della distinzione. Riguardo l'aspetto della comparazione del sistema nazionale con gli altri Paesi, sul peso della codificazione, si veda *Quaderno n. 1*, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, a cura di F. Bignami e S. Cassese, Giuffrè Editore, 2004.

controlli a carattere presuntivo. La partecipazione del contribuente è rimessa all'iniziativa dell'Ufficio, che dà comunicazione alla parte sul controllo in essere, invitandolo ad un confronto. Su queste tipologie, la giurisprudenza non ha evidenziato delle posizioni da cui si possa cogliere un significato garantista per il contribuente. L'omissione dell'invito non è infatti causa di invalidità dell'avviso di accertamento. A mio parere, è interessante evidenziare, inoltre, come in presenza di momenti di confronto che sono instaurati su iniziativa dell'Ufficio, la giurisprudenza non attribuisca alcun obbligo, in capo all'Amministrazione Finanziaria, circa la necessità di ponderare le osservazioni difensive di parte. Nel caso, infatti, in cui il contribuente presenti delle osservazioni difensive, a seguito della convocazione, la giurisprudenza non ritiene che l'Ufficio sia tenuto a motivare l'avviso di accertamento anche alla stregua di quanto prodotto dal contribuente. La ragione alla base di questa posizione, come verrà di seguito sviluppato, sta in una concezione non rigida dell'obbligo di motivazione, per cui ne è ammessa l'integrazione durante il ricorso giudiziale, e nella circostanza che la motivazione non si intende comunque rivolta a dare evidenza della attività di controllo, ma solo dei motivi a fondamento dell'avviso.

Nei paragrafi seguenti è affrontata, nel dettaglio, la disciplina positiva relativa alla attività di controllo e all'avviso di accertamento, mettendo in evidenza la posizione della giurisprudenza sulla interpretazione ed applicazione di quelle disposizioni positive che costituiscono le prime aperture verso un significato di partecipazione del contribuente all'accertamento più aderente ad un concetto di tutela a favore dello stesso. Rispetto alle finalità di comparazione della ricerca, nell'analisi della esperienza italiana lo sforzo è anche quello di comprendere le ragioni dei limiti che sono presenti, sul piano giuridico, alla affermazione della tutela procedimentale del contribuente.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Seguendo lo schema sviluppato nel capitolo precedente, viene di seguito proposta la analisi della disciplina italiana sull'attività di accertamento, relativamente alla fase istruttoria che precede la formazione dell'atto impositivo, con particolare riguardo alle

aperture che iniziano a delinearsi sul significato di partecipazione. Viene illustrata la disciplina delle verifiche fiscali, dell'accertamento bancario, dell'accertamento sulla base degli studi di settore e dell'accertamento in base al redditometro. Nel paragrafo successivo è esposta la disciplina generale dell'avviso di accertamento.

La verifica fiscale è la principale forma di attività istruttoria esperita presso le sedi di esercizio di attività economica; è finalizzata al controllo della regolarità formale e sostanziale della contabilità. Lo Statuto dei diritti del contribuente ha, in proposito, puntualizzato alcune garanzie a favore dei contribuenti verificati⁶², costituite dall'informativa che i verificatori devono rendere circa l'oggetto e le ragioni del controllo, la durata della verifica che non può superare i termini stabiliti dalle legge, la possibilità di inserire osservazioni nei verbali di verifica e di presentare delle memorie difensive al termine del controllo⁶³. La verifica fiscale, come ogni altra attività

⁶² Dispone l'articolo 12 della L. 212/2000: "(1) Tutti gli accessi, ispezioni verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente. (2) Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato sulle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. (3) Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta. (4) Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica. (5) La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. 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. (6) Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13. (7) Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza."

⁶³ Sul processo verbale giornaliero di verifica e sul processo verbale di constatazione, in dottrina: G. Alice, Statuto del contribuente: introduzione del contraddittorio alla chiusura della verifica fiscale, in *Il fisco*, 2001, p. 4994; Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, p. 533; I. Manzoni, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'iva)* Milano, 1993, p. 260; A. Modolo, *Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, 3, I, p. 289; D. Stevanato, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rassegna tributaria*, 1990, I, p. 459; L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle*

istruttoria esterna, è inoltre subordinata al rilascio da parte del Direttore dell'Ufficio della Agenzia delle Entrate, nei confronti dei verificatori, della autorizzazione all'accesso presso i locali di esercizio della attività. Per locali adibiti anche a abitazione è necessaria anche la autorizzazione della Procura della Repubblica.

Uno degli argomenti di principale interesse nella disciplina positiva della verifica fiscale, come già accennato, è l'apertura verso un colloquio con il contribuente successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione⁶⁴.

La giurisprudenza non è al momento univoca sulle conseguenze, in termini di illegittimità dell'avviso di accertamento, derivanti dalla notifica di un accertamento anteriormente al termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione. Sull'argomento non si è invero ancora espresso il giudice di legittimità e sono presenti solo delle sentenze di merito, di primo e secondo grado. Il nodo principale affrontato dai giudici sta nelle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente in cui è previsto che nei casi di particolare e motivata urgenza l'Ufficio può procedere alla notifica dell'accertamento prima del decorso dei sessanta giorni.

imposte sui redditi e nell'Iva), Padova, 1990, p. 140; A. Giorgianni, La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 3, II, p. 164; G. Nanula, Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale, in *Il Fisco*, 2004, p. 1400; S. Sammartino, I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in AA VV, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2003, p. 136; L. Tosi, Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive, in *Corriere tributario*, 2006, p. 3122; G. M. Cipolla, A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale, in *Rivista di diritto finanziario*, 1993, p. 119; N. Chiechi, F. S. Chiechi, I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, in *Bollettino tributario*, 2004, n. 4, p. 257.

⁶⁴ In dottrina: C. Antico, V. Fusconi, R. Lupi, Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni ex art. 12 dello Statuto, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 1171; G. Antico, V. Fusconi, Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, in *Il fisco*, n. 44, 2003, p. 6873; C. Antico, V. Fusconi, Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato, in *Il fisco*, n. 19, 2004, p. 2929; Antico, Conigliaro, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale*, Ed. Formed, 2004; S. Sammartino, I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in AA VV, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, 2004, p. 124; R. Micheli, La partecipazione del contribuente nella fase istruttoria, in AA VV, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, p. 673; E. Ceriana, Osservazioni difensive ai processi verbali di constatazione (art. 12, comma 7, legge n. 212/2000): quale funzione per il termine di 60 giorni?, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2002, p. 531. Va evidenziato, in proposito, come alcuna dottrina tenga a sottolineare il fatto che lo Statuto dei diritti del contribuente prevede la possibilità per la Amministrazione di notificare l'avviso di accertamento prima del decorso dei sessanta giorni in casi di particolare e motivata urgenza, per cui la validità dell'atto notificato in via anticipata rispetto al termine deve essere valutata in considerazione della presenza di una congrua motivazione da parte dell'ufficio. In questo senso, G. Antico, V. Fusconi.

Alcune Commissioni Tributarie, come la Commissione Tributaria di Brescia, nella sentenza n. 12 del 07/03/2002, la Commissione Tributaria Provinciale di Genova nella sentenza n. 15 del 23/02/2006⁶⁵ e la Commissione Tributaria Regionale della Liguria nella sentenza n. 16 del 05/04/2006 riconoscono che è nullo l'avviso di accertamento notificato anteriormente al decorso del termine. La sentenza n. 55/7/05 del 2005 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio afferma invece che la notifica di un accertamento prima del termine di sessanta giorni non inficia la legittimità dell'atto di imposizione.

Nelle prime sentenze citate⁶⁶, favorevoli all'annullamento dell'avviso per mancato rispetto dei termini, si riconosce che il motivo sollevato dal contribuente, di invalidità dell'avviso di accertamento notificato prima dei sessanta giorni, deve essere accolto perché l'Ufficio non ha fornito delle motivazioni idonee a giustificazione dell'esercizio anticipato del potere di imposizione, come previsto dallo stesso articolo 12, comma 7 della L. n. 212/2000, in presenza di situazioni di particolare e motivata urgenza. Le Commissioni Tributarie ritengono, in particolare, che la necessità di anticipare la

⁶⁵ Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sent. n. 15 del 23/02/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 9, p. 797, con nota di R. Dominici, Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica. Le argomentazioni della Commissione fanno leva sulla circostanza che l'articolo 12, comma 7 della L. n. 212/2000 privano la Amministrazione del potere di notificare al contribuente l'avviso di accertamento entro i 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, motivo per cui l'accertamento è da qualificarsi come nullo. La Commissione evidenzia che la necessità per l'ufficio di notificare l'accertamento entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento non costituisce una ragione idonea a giustificare il mancato rispetto dei tempi dati al contribuente per la presentazione delle osservazioni. "L'imminente decadenza non può essere assunta come motivo di urgenza poiché la tempistica e le modalità per mezzo delle quali si sviluppano le ispezioni sono circoscritte nella sfera di discrezionalità e responsabilità dei soggetti ad essa deputati e non possono precludere il diritto alla difesa del contribuente, in caso contrario si verificherebbe un riconoscimento del diritto della GdF che avrebbe come conseguenza una disparità di trattamento tra le parti, non giustificato su un piano normativo. Le suestipite considerazioni devono ritenersi assorbenti, in quanto sanzionano la nullità dell'avviso di accertamento per violazioni del diritto alla difesa del contribuente ed esonerano questa Commissione dal potere dovere di esaminare le doglianze di merito del ricorrente."

⁶⁶ Per un commento più approfondito, si veda: G. Antico, V. Fusconi, R. Lupi, Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 1171. Ulteriori pronunce delle Commissioni Tributarie provinciali sull'argomento, richiamate dall'articolo, favorevoli alla tesi della invalidità dell'avviso di accertamento, sono: Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sent. n. 556 del 30/10/2002; Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sent. n. 44 del 04/04/2003; Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta, n. 15 del 03/02/2004; Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone, n. 1 del 19/01/2005; Commissione Tributaria Provinciale di Bari, sent. n. 75 del 16/07/2004. Gli autori si mostrano contrari alle sentenze citate, non condividendo l'affermazione che la necessità di evitare la decadenza della Amministrazione dall'esercizio del potere di accertamento, per le annualità in scadenza, non può qualificarsi come una ragione idonea legittimare l'accertamento anticipato.

notifica dell'atto per non incorrere nella decadenza del potere di controllo non è una ragione idonea a far venir meno l'obbligatorietà del rispetto del termine previsto per la notifica dell'accertamento stesso.

La dottrina non è univoca sull'apprezzamento di queste sentenze, e non condivide a pieno la valutazione per cui la vicinanza dei termini di decadenza non possa costituire ragione valida a giustificare un anticipo dell'azione di accertamento.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, di segno opposto, ancora la propria decisione alla disciplina generale della invalidità degli atti di accertamento. La Commissione si ritiene infatti vincolata dalla disciplina positiva, nella qualificazione delle fattispecie di invalidità degli avvisi di accertamento, e osserva che né l'articolo 12, comma 7 della L. 212/2000, né altra norma dispone la invalidità dell'avviso di accertamento notificato antecedentemente ai sessanta giorni. Secondo la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, una conseguenza di invalidità dell'atto non sarebbe proporzionata rispetto alla finalità della norma dello Statuto dei diritti del contribuente, che si limita ad introdurre dei momenti che consentano interventi collaborativi del contribuente nell'attività istituzionale di controllo dell'Amministrazione⁶⁷.

Un ulteriore filone di giurisprudenza che si sta affermando, riguardo le verifiche fiscali, riguarda le irregolarità formali commesse da parte dei verificatori relative alla omessa comunicazione dell'esito dei controlli eseguiti nel corso della verifica. Queste sentenze sono interessanti, perché talune riconducono le formalità richieste dalla legge e non rispettate nelle fattispecie, di redigere i processi verbali giornalieri ed il processo verbale di constatazione, ad una funzione di tutela del contribuente, di essere informato dell'esito della verifica e di essere messo nella possibilità di esprimere le proprie osservazioni riguardo ai controlli eseguiti. A queste sentenze, a me pare, può essere riconosciuto il merito di costituire un piccolo riconoscimento delle ragioni di tutela del contribuente. La loro rilevanza è tuttavia, in parte, adombrata dalla circostanza che

⁶⁷ La affermazione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio riprende un filone giurisprudenziale sviluppato dalla Corte di Cassazione, e affermato più volte, in base al quale è necessaria una specifica previsione di legge per poter sanzionare con la invalidità un avviso di accertamento emesso in violazione delle regole dell'accertamento tributario. Sull'argomento si veda: G. Scarlatta, Prove illecitamente acquisite: sembra un ripensamento ma è un obiter dictum, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 14055 del 16/06/2006, in Dialoghi di diritto tributario, 2007, n. 1, p. 31.

simili affermazioni sono inserite in contesti in cui sussiste una infondatezza sostanziale nella motivazione dell'avviso di accertamento, che costituisce già motivo di invalidità. La sentenza della Commissione Tributaria Centrale n. 6760 del 10/11/1999, antecedente lo Statuto dei diritti del contribuente, esamina la circostanza di una verifica in cui non sono redatti i processi verbali giornalieri, che sintetizzati i controlli svolti nella singola giornata. E' presente, nella fattispecie, un vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, perché nell'attività istruttoria non sono evidenziati i motivi che hanno condotto all'accertamento di maggiore imponibile su delle basi presuntive. La Commissione annulla l'atto, ritenendolo non fondato, e riconosce che l'assenza dei processi verbali giornalieri ha impedito l'instaurarsi di un confronto con il contribuente.

A questo filone giurisprudenziale può essere accostata una sentenza più recente della Corte di Cassazione, la n. 17229 del 28/07/2006, relativa ad una fattispecie di omessa notifica del processo verbale di constatazione⁶⁸. Nella fattispecie, a seguito di una verifica nei confronti di una società di persone che gestisce una attività di vendita di bestiame vivo con connessa macelleria, non è redatto il processo verbale di constatazione e l'Ufficio notifica, dopo il completamento del controllo, un avviso di accertamento alla società con metodo presuntivo, determinando maggiori ricavi sulla base delle medie del settore relative alla resa della carne. Secondo la Corte di Cassazione, la mancanza di un processo verbale di constatazione depone a sfavore dell'Ufficio in quanto in esso i verificatori avrebbero dovuto indicare le risultanze del controllo eseguito e quindi le violazioni che legittimano il ricorso all'accertamento presuntivo. Nel 1991, anno cui l'accertamento si riferisce, i dati medi del settore, come la resa della carne per le attività di macelleria, erano stabiliti da atti amministrativi generali di organizzazione ed il mero riferimento a questi atti non è quindi giudicato sufficiente dalla Corte per la motivazione dell'avviso di accertamento. La validità dell'avviso di accertamento, afferma la Corte, è inoltre inficiata dalla violazione del principio generale di giusto procedimento, perché la mancanza di un verbale di fine verifica comporta l'impossibilità per il contribuente di avere una adeguata conoscenza

⁶⁸ Corte di Cassazione, sent. n. 17229 del 28/07/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 12, p. 1047 con nota di A. Marcheselli, Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio.

dell'iter dei controlli eseguiti. La Corte di Cassazione afferma in questa sentenza che il principio di giusto procedimento trova un riconoscimento nell'ordinamento tributario nazionale in base all'art. 12, c. 7 del D. Lgs. n. 212 del 27/07/2000, Statuto dei diritti del contribuente. E' significativa la apertura presente in questa sentenza, che porta a riconoscere al processo verbale di constatazione la valenza di strumento interlocutorio, tra Amministrazione e contribuente, oltre che di strumento che riassume, ai fini del controllo, i rilievi palesandone il fondamento.

Di diverso tenore, quanto alle aperture sulla rilevanza del confronto tra contribuente e Ufficio, nel corso della verifica, è la sentenza della Corte di Cassazione n. 14200 del 10/05/2000⁶⁹. La sentenza verte sulla questione della omessa indicazione nei processi verbali giornalieri delle irregolarità scaturenti dai controlli eseguiti. Il contribuente contesta che i rilievi sono indicati solo nel processo verbale di constatazione finale e quindi sono portati a conoscenza del contribuente al termine della verifica. In questo modo, secondo la parte, viene meno, nel corso della verifica, la garanzia di un pieno confronto tra contribuente e verificatori, che possa assumere la valenza di esercizio del diritto di difesa. La Corte di Cassazione esclude la fondatezza del motivo. Afferma che le irregolarità presenti nel corso della verifica non inficiano la validità dell'avviso di accertamento. Pare pertanto in questo modo rinunciare all'affermazione della rilevanza di un confronto nel corso della verifica, in merito ai riscontri eseguiti dai verificatori, che possa costituire un momento idoneo alla presentazione di osservazioni difensive, da parte del contribuente. In un passaggio significativo, inoltre, la Corte di Cassazione espressamente nega che l'attività di verifica sia retta dal principio di contraddittorio, inteso come principio di carattere generale che affermi la tutela del diritto di difesa del contribuente. La sentenza riporta: "..... deve ritenersi che le eventuali irregolarità verificatesi nel corso di una attività di ispezione, di accesso e di verifica (attività di per sé non retta dal principio del contraddittorio: cfr, in proposito, Cass., sez. I civ., sent. n. 7694 del 23 luglio 1999) siano insuscettibili di riflettersi, escludendola automaticamente, sulla legittimità formale degli accertamenti emessi sulla base delle prove emergenti acquisite Corollario di quanto precede è che va escluso che

⁶⁹ Corte di Cassazione, sent. n. 14200 del 10/05/2000, in Rivista di diritto tributario, 2001, n. 2, II, p. 37 con nota di A. Viotto, Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario.

l'omessa contestazione al contribuente delle irregolarità via via accertate in sede di redazione di verbali giornalieri possa avere comportato l'addotta nullità dell'avviso di accertamento in controversia.”

Le tre sentenze analizzate pongono interessanti spunti di riflessione sulla posizione della giurisprudenza italiana, a riguardo delle garanzie a favore del contribuente nel corso delle verifiche fiscali.

A me pare che dalle sentenze emerga una importante affermazione, che le irregolarità istruttorie durante la verifica fiscale, come l'omissione del processo verbale giornaliero ovvero del processo verbale di constatazione, inficiano la validità di un avviso di accertamento successivo alla verifica, quando l'irregolarità formale determina una carenza sul piano sostanziale della fondatezza complessiva dell'accertamento. Alle stesse formalità viene riconosciuto un rilevante valore interlocutorio, motivo ulteriore per invalidare l'avviso.

Diversamente, nella sentenza della Corte di Cassazione del 2000, non viene giudicato rilevante, come motivo di invalidità dell'accertamento, il venir meno del significato interlocutorio dei verbali giornalieri di verifica, dovuto alla omessa indicazione delle irregolarità riscontrate nel corso del controllo. La validità dell'accertamento è, in questo caso, confermata essendo l'atto compiutamente motivato.

L'impressione che si trae da questa giurisprudenza è che l'attenzione dei giudici italiani inizia ad orientarsi verso gli aspetti che riguardano il corretto esercizio dei poteri di controllo e la necessità del rispetto delle formalità procedurali, ma non è ancora sviluppata una sensibilità che permetta di valutare a pieno il significato delle formalità quali garanzie procedurali.

Prima di passare alla analisi di altre tipologie di poteri istruttori, vorrei analizzare un istituto che è stato introdotto dallo Statuto dei diritti del contribuente, il ricorso al Garante del contribuente⁷⁰. Il contribuente può rivolgersi al Garante anche nel corso di una verifica fiscale, a fronte di irregolarità commesse dagli Uffici. L'articolo 13 della

⁷⁰ In dottrina: F. D'Ayala Valva, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante, in *Rivista di diritto tributario* 2003, I, p. 179; F. D'Ayala Valva, Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 1037; D. Deotto, Verifiche al contribuente e tutela del Garante, in *Corriere tributario*, 2000, n. 37, p. 2690; E. Rosini, Il Garante del contribuente: struttura, competenza e funzioni, in *Rassegna tributaria*, 2004, p. 42.

L. n. 212/2000 dispone che il contribuente ha la facoltà di rivolgersi al Garante del contribuente, istituito presso ciascuna Direzione Regionale della Agenzia delle Entrate. A seguito delle irregolarità segnalate dal contribuente, il Garante si rivolge agli Uffici, allo scopo di richiedere documentazione e giustificazioni, e può sollecitare l'autotutela, ossia l'annullamento da parte degli Uffici di atti illegittimi. L'intenzione del legislatore che ha istituito la figura del Garante è quella di creare un organo interlocutorio tra Amministrazione e contribuente, e favorire quindi il raffronto ed il dialogo tra le parti. Va notato che la soluzione ha tuttavia dei forti limiti, per la mancanza di incisività dei poteri attribuiti al Garante del contribuente, che non è un organo giudiziale e neppure un organo amministrativo in posizione gerarchica rispetto agli Uffici. Il Garante del contribuente non può invalidare l'attività dell'Ufficio. L'istanza presentata al Garante, in cui il contribuente rappresenta le irregolarità del procedimento, non incide neppure sulla possibilità per l'Amministrazione di portare comunque a compimento l'istruttoria di verifica, ovvero di notificare successivamente l'atto di accertamento.

Passando all'esame di ulteriori modalità di istruttoria, diverse dalla verifica fiscale, un controllo particolarmente incisivo previsto dalla normativa italiana è l'accertamento bancario disciplinato dall'articolo 32, comma 1, numero 2, del D.P.R. n. 600/73 ai fini delle imposte dirette e dall'articolo 51, comma 2, numero 2 del DPR n. 633/73 ai fini Iva⁷¹. L'istruttoria è esperita previa richiesta di autorizzazione da parte dell'Ufficio

⁷¹ In dottrina: F. Amatucci, La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie, in *Il fisco*, 2006, n. 44, p. 6793; G. Antico, Controlli finanziari: l'utilizzo delle risultanze delle indagini. Circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006: l'incidenza dei costi occulti, in *Il fisco*, 2006, n. 42, p. 6486; G. Antico, Indagini finanziarie: le operazioni extra conto. Dalla circolare n. 116/E del 1996 alla circolare n. 32/E del 2006. Le operazioni richiedibili, in *Il fisco*, 2006, n. 46, p. 7091; F. Antonacchio, N. Monfreda, D.L. n. 223/2006: novità in tema di accertamenti bancari, in *Il fisco*, 2006, n. 33, p. 5135; P. Borrelli, Le indagini bancarie su esercenti arti e professioni, in *Corriere tributario*, 2005, n. 11, p. 841; F. Borrelli, Nuovi poteri del fisco nelle indagini bancarie, in *Corriere tributario*, 2005, n. 12, p. 933; F. Borrelli, L'estensione dei poteri nelle indagini bancarie, nota a circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 21/04/2005, n. 128000, in *Corriere tributario*, 2005, n. 27, p. 2178; F. Borrelli, I versamenti sui conti bancari sono imputati a ricavi salvo prova contraria, nota a Corte di Cassazione, sent. del 27/06/2005, n. 13808, in *Corriere tributario*, 2005, n. 39, p. 3103; F. Borrelli, Operazioni fuori conto acquisibili nelle indagini bancarie, in *Corriere tributario*, 2005, n. 48, p. 3784; Buscema, Accertamenti bancari. Le presunzioni devono essere applicate con ragionevolezza, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 518; M. Cancedda, Accertamenti bancari: il problema del riconoscimento dei costi occulti nella circolare n. 32/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate e nell'elaborazione della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, in *Il fisco*, 2006, n. 45, p. 6963; S. Capolupo, Poteri degli uffici e contraddittorio con il contribuente negli accertamenti bancari, in *Corriere tributario*, 2006, p. 1033; S. Capolupo, Le novità sugli accertamenti bancari secondo la circolare Abi, in *Corriere tributario*, 2006, p. 1077; A. Della Carità, Ampliati i poteri di accertamento:

alla Direzione Regionale gerarchicamente sovraordinata. L'Ufficio, una volta ottenuta la autorizzazione, può richiedere agli intermediari finanziari la documentazione relativa alle operazioni transitate o anche non transitate sui conti correnti.

L'accertamento bancario è sorretto da presunzioni relative di legge, a favore dell'Ufficio, quanto alla determinazione del reddito accertabile. In particolare per imprese e professionisti sono quantificati come maggiori ricavi tanto gli accrediti quanto gli addebiti registrati sui conti correnti a fronte dei quali non sussistono indicazioni in contabilità⁷². Ai fini Iva, invece, gli accrediti non documentati in

per i professionisti i prelevamenti bancari non giustificati danno origine a compensi imponibili, in *Il fisco*, 2006, p. 4356; D. Deotto, Nella presunzione sui conti bancari occorre considerare l'incidenza dei relativi costi, in *Corriere tributario*, 2006, p. 1463; R. Dominici, I prelevamenti ed i versamenti sono considerati ricavi fino a prova contraria, nota a Corte di Cassazione, sent. del 09/09/2005, n. 18016, in *Corriere tributario*, 2005, n. 44, p. 3477; G. Fransoni, La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale, nota a Corte Costituzionale, sent. del 06/06/2005, n. 255, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 9, I, p. 967; G. Ingrao, R. Lupi, Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 18016 del 09/09/2005, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, n. 11, p. 1443; A. Marcheselli, Hanno valore probatorio i dati risultanti da conti bancari non transitati nelle scritture, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 14/10/2005, n. 19956, in *Corriere tributario*, 2005, n. 45, p. 3577; A. Marcheselli, Le percentuali di ricarico si applicano anche in presenza di contabilità regolare, in *Corriere tributario*, 2006, p. 389; F. Menti, L'equiparazione ai ricavi dei prelevamenti bancari di somme non annotate nelle scritture contabili, nota a Corte Costituzionale, sent. del 06/06/2005, n. 255, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 5, II, p. 991; A. Nastasia, Sulla rilevanza dei costi nell'esecuzione di accertamenti bancari, in *Il fisco*, 2005, n. 45, p. 7023; J. V. Paolini, Conti bancari intestati a terzi, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, II, p. 625; U. Perrucci, Indagini bancarie e protezione dei dati personali, in *Bollettino tributario*, 2005, p. 1032; C. Pino, Esteso l'accertamento bancario ai familiari del contribuente, nota a Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, sent. del 30/05/2005, n. 19, in *Corriere tributario*, 2005, n. 37, p. 2947; A. Pomelli, Non sono incostituzionali le presunzioni di ricavi per prelevamenti innominati, nota a Corte Costituzionale, sent. del 08/06/2005, n. 225, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, n. 9, p. 803; A. Rossi, Corte Costituzionale: accertamenti bancari, in *Il fisco*, n. 27, 2005, p. 4186; S. Screpanti, Finanziaria 2005: dalle indagini bancarie alle indagini finanziarie, in *Il fisco*, 2005, n. 5, p. 634; S. Screpanti, Il completo avvio delle nuove indagini bancarie e finanziarie, in *Il fisco*, 2006, p. 362; S. Screpanti, Istituita l'anagrafe dei rapporti finanziari, in *Il fisco*, 2006, n. 34, p. 5254; S. Stufano, Ampliato l'ambito di operatività delle indagini finanziarie, nota a circolare della Agenzia delle Entrate, n. 32/E del 19/10/2006, in *Corriere tributario*, 2006, n. 44, p. 3522; G. D. Toma, L'irrituale acquisizione dei dati bancari, in *Il fisco*, 2005, p. 3888; A. Tomassini, A. Tortora, Rafforzati i poteri degli Uffici negli accertamenti bancari, in *Corriere tributario*, 2005, n. 5, p. 353; A. Voglino, Accertamento bancario e deducibilità dei costi occulti (secondo la sentenza della Corte Costituzionale 8 giugno 2005, n. 255), in *Bollettino tributario d'informazione*, 2005, p. 1082.

⁷² Sull'argomento si veda: R. Lupi, Prelevamenti uguale ricavi: l'assurdità di una presunzione contro natura, in *Dialoghi di diritto tributario*, 7-8, 2005, p. 521; G. Ingrao, R. Lupi, Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 1443; G. Rocco, Novità apparenti e problemi strutturali in tema di accertamenti bancari, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 971. Sulla costituzionalità della presunzione di legge riguardo ai prelevamenti dai conti correnti bancari è già intervenuta la Corte Costituzionale con sentenza n. 225 del 08/06/2005, confermandone la validità. Si veda in proposito: G. Rocco, R. Lupi, Novità apparenti e problemi strutturali in tema di accertamenti bancari, nota a Corte Costituzionale, n. 225 del 08/06/2005, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 971.

contabilità sono qualificati come operazioni attive non fatturate, mentre gli addebiti non giustificati si presumono quali costi non documentati a fronte dei quali è irrogabile una sanzione pari al 100% dell'Iva occultata.

La disciplina attuale dispone che l'Ufficio ha il potere di richiedere dei chiarimenti al contribuente circa la provenienza ovvero l'utilizzo degli importi transitati sui conti correnti. La norma, contenuta all'articolo 32 del DPR n. 600/73 e all'art. 51 del DPR n. 633/73, non dispone che il confronto con il contribuente è obbligatorio a pena di invalidità dell'accertamento e la giurisprudenza ha più volte confermato la legittimità di accertamenti bancari in cui le presunzioni sono utilizzate senza un preventivo invito rivolto al contribuente⁷³. La Corte di Cassazione è, infatti, ferma nel ritenere che la partecipazione del contribuente su invito dell'Ufficio, nella fattispecie di accertamento bancario, anche se prevista dalla legge, è puramente facoltativa per l'Ufficio, ed è quindi legittimo un accertamento presuntivo che utilizza i dati acquisiti dall'indagine bancaria, anche se non preceduto da un confronto con la parte. La dottrina italiana si è pronunciata sull'argomento, evidenziando i limiti dell'assetto positivo attuale⁷⁴, e

⁷³ Tra le sentenze più significative: Corte di Cassazione, n. 10060 del 03/08/2000 in Bollettino tributario, 2001, p. 553; Corte di Cassazione, n. 14200 del 27/10/2000 in Bollettino tributario, 2001, p. 553; Corte di Cassazione n. 7267 del 17/05/2002 in Bollettino tributario, 2002, p. 1099; Corte di Cassazione, n. 8422 del 13/06/2002 in Bollettino tributario on line; Corte di Cassazione, n. 18421 del 16/09/2005, n. 18421 in Bollettino tributario on line; Corte di Cassazione, sent. n. 18429 del 28/09/2005, in Banca dati De Agostini, Fiscoonline; Corte di Cassazione n. 3115 del 13/02/2006 in Giurisprudenza tributaria, 2006, n. 8, p. 681 con nota di M. V. Serranò, Utilizzo delle presunzioni supersemplici e discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria; Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n. 101 del 04/07/2006 in Bollettino tributario 2007 p. 376. E' interessante inoltre, in materia di accertamento bancario, la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, n. 134 del 16/12/2005, in Giurisprudenza Tributaria, n. 2006, n. 5, p. 443 in cui la Commissione riconosce la invalidità di un avviso di accertamento notificato a seguito di un processo verbale della Guardia di Finanza, che si limiti ad accogliere in modo acritico le indicazioni dei verificatori circa la possibilità di giustificare i movimenti rilevati sui conti correnti dei soggetti controllati, senza che nel verbale sia fatta evidenza del contraddittorio svolto con il contribuente e dei motivi e delle somme giustificate a seguito della documentazione di parte prodotta. Tale carenza produce secondo la Commissione violazione delle norme di legge che disciplinano l'accertamento bancario, in quanto titolare del potere di accertamento è l'Ufficio, che deve avere una piena cognizione dell'operato della Guardia di Finanza, mentre il giudice deve essere messo in grado di valutare la legittimità dell'operato della Amministrazione, circostanza che nella fattispecie non si è appunto verificata.

In dottrina sulla importanza del contraddittorio preventivo tra contribuente e Amministrazione, e a favore della tesi della invalidità dell'avviso di accertamento sulla base di dati bancari non preceduta da un confronto tra Ufficio e contribuente si veda: G. Ingraio, R. Lupi, Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 18016 del 09/09/2005, in Dialoghi di diritto tributario, 2005, 11, p. 1443.

⁷⁴ A. Fantozzi, Il diritto tributario, Utet, 2003; S. Capolupo, Poteri degli Uffici e contraddittorio con il contribuente negli accertamenti bancari, in Corriere tributario, 2006, p. 1033

sottolineando come, a fronte dei forti poteri di accertamento attribuiti all'Ufficio, non è presente una disciplina procedimentale idonea a tutelare il contribuente.

Uno spazio sempre maggiore nell'attività di accertamento degli Uffici è ricoperto dall'utilizzo di parametri predeterminati normativamente, per il calcolo induttivo dei ricavi tipici derivanti dallo svolgimento di attività economiche. Anche in questo caso, a fronte di uno strumento di accertamento incisivo, sostenuto da presunzioni di legge, le garanzie procedimentali sono limitate.

Ad oggi sono in vigore gli studi di settore⁷⁵ introdotti da una norma programmatica, l'art. 62 sexies del D. L. n. 331 del 30/08/1993, la quale dispone che gli accertamenti analitico induttivi in materia di imposte dirette, in base all'art. 39, c. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/73, e gli accertamenti in materia di Iva, in base all'art. 54 del D.P.R. n. 633/72, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi

⁷⁵ M. Beghin, L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle gravi incongruenze previste dall'articolo 62 sexies comma 3 del D.L. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico – probabilistica" degli studi di settore, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 7-8, p. 452; S. Capolupo, Studi di settore: in arrivo nuovi indicatori, in *Il fisco*, 2006, n. 42, p. 6463; F. D'Ayala Valva, L'onere della prova ed il principio di collaborazione fra pubblica amministrazione e contribuente nella fase amministrativa e nella fase processuale, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 12284/2002, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, II, p. 267; D. Deotto, Si possono abbattere le mura di GE.RI.CO, in *Corriere tributario*, 2006, n. 17, p. 1311; D. Deotto, Studi di settore come meccanismo di predeterminazione automatica del reddito, in *Corriere tributario*, 2006, n. 31, p. 2423; P. Di Fabio, Parametri e studi di settore: accertamento analitico contabile ed accertamento basato su presunzioni, in *Il fisco*, 2006, p. 2296; P. Di Fabio, Parametri e studi di settore: la congruità, le circolari, la (dubbia) costituzionalità del sistema, in *Il fisco*, 2006, n. 17, p. 2617; M. Fiaschi, D.L. n. 223/2006: modalità di applicazione degli studi di settore in sede di accertamento, in *Il fisco*, 2006, n. 33, p. 5172; G. Ingraò, Verso il superamento della dicotomia tra accertamento contabile ed extracontabile per piccole imprese e professionisti, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, I, p. 21; L. Magistro, Indicatori di coerenza per imprese in contabilità ordinaria, in *Corriere tributario*, 2006, n. 12, p. 921; P. Moretti, Abrogata per gli studi di settore la regola del due su tre, in *Corriere tributario*, 2006, n. 37, p. 2912; A. Marcheselli, Le percentuali di ricarico si applicano anche in presenza di contabilità regolare, in *Corriere tributario*, 2006, p. 389; A. Marcheselli, L'efficacia probatoria degli studi di settore, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, n. 51 del 05/12/2003, in *Giurisprudenza tributaria*, 2004, n. 10, p. 991; V. Mastroiacovo, L'elemento territoriale nella determinazione delle parametrizzazioni presuntive, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Sassari, 10/07/2001, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, II, p. 844; R. Miceli, Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 14200/2000 e 14012/2000, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, II, p. 371; A. Poddighe, Decisione a sorpresa e principio del contraddittorio, in *Rivista di diritto tributario*, 2006, I, p. 1263; T. Sciarra, Il contraddittorio amministrativo e l'ispezione della contabilità negli studi di settore, in *Corriere tributario*, 2006, n. 25, p. 1953; T. Sciarpa, Studi di settore e gravi incongruenze alla luce degli indici di incoerenza, in *Corriere tributario*, 2006, n. 11, p. 847; S. Stufano, La Suprema Corte ignora i limiti probatori dell'accertamento analitico, in *Corriere Tributario*, 2006, p. 871; A. Trevisani, Le novità degli studi di settore, in *Corriere tributario*, 2006, n. 23, p. 1791; A. Trevisani, Revisione, aggiornamento e rafforzamento delle sanzioni per gli studi di settore, in *Corriere tributario*, 2006, n. 43, p. 3398.

dichiarati e quelli fondatamente presumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta. Gli stessi accertamenti possono essere inoltre fondati sulle gravi incongruenze che emergono dal confronto tra i ricavi dichiarati e quelli determinati dagli studi di settore. Con questa disposizione il legislatore ha pertanto autorizzato gli Uffici a rettificare i ricavi risultanti dalla contabilità anche in presenza di scritture contabili regolari da un punto di vista formale, nel caso in cui dall'utilizzo degli studi di settore emerga uno scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi calcolati, sulla base delle caratteristiche della attività. Il numero degli studi di settore elaborati coinvolge ad oggi la quasi totalità dei settori economici. La normativa che disciplina la applicazione degli studi di settore nella attività di accertamento è contenuta nella L. n. 146 del 08/05/1998, oggetto di successive modifiche da parte del legislatore in particolare sulle modalità di utilizzo di questo strumento di accertamento rispetto alle diverse categorie di contribuenti⁷⁶. Attualmente, è sufficiente lo scostamento per una sola annualità tra i ricavi dichiarati e quelli calcolati dallo studio di settore per incorrere nell'accertamento. Si comprende pertanto la rilevanza di questo strumento induttivo di accertamento che in ambito nazionale ha suscitato ampio dibattito in dottrina e forti critiche perché permette agli Uffici di rettificare i ricavi dichiarati senza un reale controllo sulla contabilità⁷⁷. Nella prassi amministrativa gli

⁷⁶ L'utilizzo degli studi di settore da parte degli Uffici, previsto dalla L. n. 146 del 08/05/1998, inizialmente è diretto verso le imprese in regime di contabilità semplificata che nel singolo periodo di imposta dichiarano ricavi inferiori rispetto a quelli determinati attraverso gli studi di settore; diversamente, nel caso di soggetti in contabilità ordinaria anche per effetto di opzione e per gli esercenti arti e professioni è possibile accertare maggiori ricavi in base agli studi di settore in presenza di uno scostamento rispetto ai ricavi dichiarati per due annualità su tre consecutive; nei confronti delle società di capitali è invece possibile determinare dei ricavi stimati attraverso gli studi di settore solo previa dimostrazione dell'inattendibilità delle scritture contabili. Le garanzie per i contribuenti contro l'uso di questo strumento sono in seguito diminuite. La L. n. 311 del 30/12/2004 legittima l'utilizzo dello strumento presuntivo alle società di capitali in presenza di scostamenti per due annualità su tre consecutive; sono inoltre introdotti degli indici di coerenza che individuano per tutti i soggetti in contabilità ordinaria, anche per opzione, circostanze di applicazione degli studi di settore. Con il D.L. n. 223 del 04/07/2006 gli studi di settore sono infine allargati alle società di capitali, come per tutti i contribuenti esercenti attività economiche per le quali gli studi di settore sono stati approvati, in ragione dello scostamento per una singola annualità dei ricavi dichiarati rispetto a quelli determinati dallo studio di settore.

⁷⁷ L'orientamento ad un utilizzo così calzato di strumenti presuntivi è assai criticato in dottrina, perché determina uno spostamento significativo, dalla tassazione del reddito effettivo verso la tassazione di un reddito solo potenziale, che difficilmente si concorda con il principio costituzionale di capacità contributiva. Si vorrebbe, pertanto, che simili strumenti fossero utilizzati, in un'ottica di maggiore garanzia per il contribuente, solo come elementi segnaletici di evasione fiscale, per indirizzare la attività di controllo degli Uffici. Una delle principali questioni sollevate dalla dottrina riguarda la qualificazione

studi di settore sono infatti utilizzati, in via principale, nell'attività di accertamento, in modo automatico, perché i dati necessari per effettuare i calcoli dei maggiori ricavi sono acquisiti dagli Uffici tramite le dichiarazioni dei redditi annuali presentate dai contribuenti. Gli Uffici invitano i contribuenti che non dichiarano ricavi congrui ad un confronto e chiedono delle giustificazioni a fronte dello scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli calcolati presuntivamente. Recentemente⁷⁸ è stato disposto per legge che l'Ufficio convoca il contribuente precedentemente alla notifica dell'accertamento in base agli studi di settore. L'intervento del legislatore non ha tuttavia regolato le conseguenze di una omissione dell'invito, in termini di invalidità.

La Corte di Cassazione non si è ancora direttamente occupata della valenza del contraddittorio nell'accertamento in base agli studi di settore introdotti dalla L. n. 146/98.⁷⁹

dei parametri e degli studi di settore quali presunzioni semplici ovvero presunzioni a carattere legale. La dottrina prevalente esclude la valenza di presunzioni legali, ossia di presunzioni sufficienti in sé a giustificare la quantificazione dei maggiori ricavi. Sugli studi di settore, in dottrina, si veda: M. Beghin, L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'articolo 62 sexies, comma 3, del DL n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione statistico probabilistica degli studi di settore, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, II, p. 452; F. Gallo, Gli studi di settore al bivio tra tassazione del reddito normale e di quello effettivo, in *Rassegna tributaria*, 2000, p. 1495; M. Giorni, L'accertamento basato sugli studi di settore: obbligo di motivazione ed onere della prova, in *Rassegna tributaria*, 2001, p. 662; G. Marongiu, Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002, I, p. 707; A. Modolo, Procedimenti di attuazione dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, n. 3, I, p. 289; L. Tosi, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.

⁷⁸ Per un commento in merito, da parte della Agenzia delle Entrate, e anche sulla disciplina degli studi di settore, si veda la circolare n. 31/E del 23/05/2007.

⁷⁹ Ha tuttavia ben evidenziato nella propria giurisprudenza i limiti all'utilizzo degli strumenti presuntivi, quando la ricostruzione dei ricavi accertati viene effettuata attraverso il riferimento ai dati medi di settore, come il ricarico medio sui costi, o la resa media di determinati prodotti. L'indirizzo della Corte di Cassazione è espresso in particolare nella sentenza n. 2891 del 27/02/2002, relativa ad un accertamento in cui sono determinati maggiori ricavi applicando la percentuale di ricarico sui costi propria del settore, pari al 51%, contro un ricarico dichiarato del 15%. Afferma la Corte di Cassazione: "L'Amministrazione può contestare la dichiarazione anche facendo riferimento alla percentuale di ricarico applicata e spetta al giudice il duplice compito di verificare prima se sussistono le condizioni per introdurre, in una vicenda che vede presente una contabilità formalmente regolare, lo strumento delle presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, e poi di verificare se la pretesa formulata dalla Amministrazione su tale base sia condivisibile o meno, nel senso che deve verificare anche il grado di affidabilità delle presunzioni utilizzate." Con ciò è sottolineato che esistono delle regole generali che disciplinano l'attività di accertamento, in base alle quali le presunzioni possono essere introdotte solo se gravi, precise e concordanti. Secondo la Corte di Cassazione, dunque il mero riferimento alle medie di settore non è sempre condizione sufficiente a soddisfare l'onere probatorio che per legge è in capo alla Amministrazione nell'accertamento delle imposte, dal momento che è necessario verificare in primo luogo la presenza, nel caso di specie, di irregolarità tali da giustificare

Nell'ambito degli accertamenti induttivi, è significativa la sentenza della Corte di Cassazione n. 15134 del 30/06/2006, in materia di coefficienti presuntivi di reddito, introdotti dal D.L. n. 69 del 02/03/1989, convertito in L. n. 154 del 27/04/1989. I coefficienti presuntivi di reddito, ad oggi abrogati, possono considerarsi degli antenati degli studi di settore perché, introdotti antecedentemente a questi, addivengono alla determinazione presuntiva dei ricavi sulla base delle caratteristiche della attività economica e si applicano con regole diverse alle imprese in contabilità semplificata, ovvero ordinaria per opzione o per legge. La sentenza della Corte di Cassazione del 2006 afferma che è legittimo l'accertamento in base ai coefficienti presuntivi anche senza previo contraddittorio.⁸⁰ Nella sentenza la Corte di Cassazione sostiene che le forme di accertamento, *inaudita altera parte*, sono compatibili con la Costituzione perché il contribuente ha la possibilità "di procurarsi una sede contenziosa per contestarne presupposti e legittimità". In modo aperto è esclusa ogni possibile rilevanza alla mancanza di un confronto sul piano procedimentale, dal momento che il processo si svolge in contraddittorio tra le parti davanti al giudice ed il contribuente ha quindi la possibilità di difendersi in quella sede. La Corte evidenzia che la mancanza di un confronto tra contribuente e Amministrazione costituisce un motivo sterile di

l'introduzione di uno strumento presuntivo ai fini dell'accertamento. A questa importante pronuncia si rifanno ad oggi numerose Commissioni Tributarie che contrastano l'utilizzo automatico degli studi di settore. Tra le posizioni più significative c'è la Commissione Tributaria Provinciale di Milano la quale, rifacendosi all'art. 62 sexies del D.L. n. 331/93, riconosce che gli studi di settore non costituiscono delle presunzioni gravi precise e concordati, per cui sono illegittimi gli accertamenti che si limitano ad un mero richiamo alle risultanze degli stessi (sent. n. 60 del 18/04/2005). Un altro filone sviluppato da alcune Commissioni Tributarie si sofferma sulla illegittimità degli avvisi di accertamento in base agli studi di settore per la mancanza di una congrua motivazione che chiarisca gli elementi posti alla base della ripresa; la motivazione dell'accertamento non è infatti ritenuta sufficiente quando si limita ad indicare i maggiori ricavi calcolati attraverso gli studi di settore. In questi termini si esprime, ad esempio, la Commissione Tributaria Provinciale di Macerata nella sentenza n. 63 del 30/12/2003, notando la difficoltà per il contribuente di sostenere la propria difesa rispetto ad un avviso di accertamento motivato con mero riferimento alle risultanze degli studi di settore. Secondo la Commissione Tributaria Regionale della Campania è privo di motivazione l'avviso di accertamento basato sugli studi di settore al quale non sia stato allegato il prospetto dei calcoli effettuato dal Fisco per pervenire ai maggiori ricavi contestati al contribuente (sent. n. 189/12/06). Dello stesso avviso è la Commissione tributaria provinciale di Bari, n. 228 del 26/01/2007, in *Giurisprudenza tributaria*, 2007, n. 6, p. 507 con nota di A. Marcheselli. Alcune Commissioni Tributarie, come la Regionale della Puglia nella sentenza n. 14/10/05 del 18/03/2005, valutano la mancata presentazione del contribuente all'invito formulato dall'Ufficio ai fini dell'accertamento con adesione come un argomento idoneo a confermare la correttezza dell'accertamento.

⁸⁰ Corte di Cassazione, sent. n. 15134 del 30/06/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 11, p. 949 con nota di A. Marcheselli, *Diversa qualificazione delle fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti "Visentini"*.

impugnazione, se avulso da elementi sostanziali che possano essere valutati come motivo di invalidità di un accertamento.⁸¹ Questa sentenza della Corte di Cassazione è molto significativa circa la chiusura della giurisprudenza a riguardo della garanzia per il contribuente ad un confronto con la Amministrazione.

Di nuovo problematica è la valutazione del significato da attribuire al confronto tra Amministrazione e contribuente in un'altra tipologia di controllo sostanziale esperibile dagli Uffici sulle persone fisiche, l'accertamento sintetico in base al redditometro, disciplinato dall'articolo 38 del D.P.R. n. 600/73 e dai Decreti Ministeriali del 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992. Si tratta di un metodo istruttorio di accertamento in cui il reddito posseduto da una persona fisica è determinato presuntivamente in base al possesso di alcuni beni significativi, al cui utilizzo è correlato, dai decreti indicati, il reddito stimabile dall'Ufficio. L'articolo 38 comma 6 del D.P.R. n. 600/73 dispone che il contribuente ha la facoltà di dimostrare anche prima della notifica dell'accertamento, che il maggior reddito determinato sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta; è inoltre disposto che l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. La giurisprudenza ha dimostrato sino ad ora una scarsa attenzione verso le garanzie procedurali a favore del contribuente. La sentenza della Corte di Cassazione n. 17203 del 24/01/2006⁸² si sofferma, in particolare, sulle conseguenze di una omessa indicazione, da parte dell'Ufficio nella motivazione dell'accertamento, delle valutazioni sugli elementi prodotti dal contribuente a propria difesa. L'argomento è di interesse, perché permette di verificare la posizione della giurisprudenza su un nodo importante, cui si è già accennato: l'obbligo per l'Ufficio di motivare l'avviso di accertamento a seguito ed in considerazione delle osservazioni difensive della parte. Il contribuente contesta davanti al giudice tributario l'invalidità

⁸¹ Rifacendosi alla possibilità per il contribuente di fare valere le proprie difese in sede giudiziale, la Corte evidenzia che “nella specie tale possibilità è stata data alla contribuente che, invece di limitarsi a invocare il difetto di contraddittorio precontenzioso, ha avuto la possibilità di far valere le sue doglianze in sede processuale, ma non l'ha fatto, essendosi limitata a contestare, sterilmente, il metodo e non anche i contenuti dell'accertamento, svoltosi in quelle forme proprio per l'appartenenza della contribuente a quelle categorie di contribuenti che costituiscono il presupposto soggettivo per l'applicabilità della cd. Legge Visentini ter”.

⁸² Corte di Cassazione, sent. n. 17203 del 24/01/2006, in Rivista di diritto tributario, 2006, n. 11, II, p. 808 con nota di F. Niccolini, Considerazioni in merito alla motivazione in funzione della natura giuridica dell'atto di accertamento a seguito di una recente pronuncia della Cassazione.

dell'atto proprio per il motivo che l'Ufficio ha parzialmente accolto le osservazioni prodotte, senza dare ragione dell'omesso accoglimento di alcuni giustificativi; la Corte risponde che la mancata esternazione dei motivi per cui talune giustificazioni, che avrebbero portato alla riduzione dell'ammontare accertato, non sono accolte non inficia, per sé, la validità dell'accertamento. Si riportano alcuni significativi passaggi della sentenza della Corte di Cassazione, relativamente alla quale a me pare importante evidenziare una certa svalutazione del contenuto della motivazione. Afferma la Corte di Cassazione: "L'avviso di accertamento tributario, come noto (Cass., sez. trib., 18 aprile 2003, n. 6232; Id., sez. trib., 6 novembre 2002, n. 15525; Id., sez. trib., 1 marzo 2002, n. 2992), ha carattere di provocatio ad opponendum per cui soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qual volta l'amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente sia l'an che il *quantum* debeatur senza che sia necessaria né l'indicazione delle argomentazioni giuridiche costituenti il sostegno dell'atto né per quanto interessa specificatamente l'esame del motivo, l'esposizione della valutazione critica degli elementi acquisiti atteso che le problematiche relative a tali elementi e quelle concernenti le argomentazioni dette acquistano rilevanza solo nel giudizio di impugnazione dell'atto ed al diverso fine dell'indagine afferente al fondamento della pretesa impositiva (Cass., sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 5914; Id., sez. trib., 21 gennaio 2000, n. 658; Id., sez. I, 4 febbraio 1998, n. 1107). L'accertamento tributario, inoltre, (Cass., sez. trib., 25 marzo 2003, n. 4322; Id., sez. trib. 22 agosto 2002, n. 12394; cfr., altresì, Cass., sez. I, 4 dicembre 1996, n. 10812; Id., sez. I, 16 agosto 1993, n. 8685), per la sua natura e per la definizione che lo connota, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e norme giuridiche, da adottarsi con rispetto al contraddittorio, né esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti a entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire impugnazione giudiziale, instaurando così un procedimento nell'ambito del quale la parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del ricorrente, fornendo la

dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto”. Afferma inoltre la Corte di Cassazione nella stessa sentenza che “l’avviso di accertamento impugnato non doveva contenere le motivazioni pretese dai contribuenti in ordine alle osservazioni e/o giustificazioni da essi offerte all’Ufficio in sede amministrativa ovvero alle risultanze di atti in possesso dello stesso ufficio trattandosi di questioni attinenti alla prova della sussistenza di elementi giustificativi della differenza reddituale riscontrata dall’Ufficio”. Dal tenore di questa sentenza non resta che osservare come anche nell’ambito dell’accertamento in base al redditometro, avente un carattere presuntivo, il confronto tra contribuente e Amministrazione, meramente eventuale, non comporta l’obbligo per la Amministrazione di fornire una risposta sulle osservazioni difensive presentate dalla parte; l’intervento del contribuente non assume pertanto un significato di garanzia procedimentale.

Par. 3 I requisiti formali dell’avviso di accertamento

La pretesa dell’Erario, a seguito dell’esercizio dei poteri di controllo, si estrinseca con la formale notifica dell’avviso di accertamento. La legge ne definisce i requisiti formali che fanno perno sulla motivazione la quale, in base all’articolo 7 della L. n. 212/2000, consiste nella indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche a fondamento dell’atto impositivo. Sul contenuto della motivazione dottrina e giurisprudenza si sono più volte trovate su posizioni opposte perché, contrariamente a quanto sostenuto dalla dottrina maggioritaria, viene a essere sottovalutato dalla giurisprudenza l’importanza della completezza della motivazione. Questa tendenza sarebbe giustificata, secondo i giudici nazionali, dalla circostanza che nel corso del processo tributario la Amministrazione può completare la definizione della propria pretesa, fornendo al giudice gli elementi probatori⁸³ e le argomentazioni giuridiche di

⁸³ Si veda: Corte di Cassazione, sent. n. 11222, del 27/10/1995, in Foro italiano, 1996, I, p. 1338; Corte di Cassazione, sent. n. 7759 del 22/08/1996 e Corte di Cassazione n. 7991 del 02/09/1996 in Bollettino tributario, 1997, p. 1562; Corte di Cassazione, sent. n. 11 del 03/01/1997, in Diritto e pratica tributaria, 1997, II, p. 749 con nota di Piccardo, L’avviso di accertamento non deve contenere le prove della pretesa tributaria; Corte di Cassazione, sent. n. 658 del 21/01/2000; Corte di Cassazione, sent. n. 260 del 12/01/2000; Corte di Cassazione, sent. n. 2583 del 20/03/1999; Corte di Cassazione, sent. n. 9894 dell’11/10/1997; Corte di Cassazione, sent. n. 20253 del 19/10/2005, in Giurisprudenza Tributaria,

supporto. Considerando che si tratta di una giurisprudenza maggioritaria, si comprende come sia problematico in effetti, a fronte di queste posizioni, parlare di aperture di tutela nei confronti del contribuente nella fase di accertamento, perché lo stesso contenzioso, che è il luogo in cui la difesa del contribuente dovrebbe compiutamente realizzarsi, si apre con l'impugnazione di un avviso di accertamento su cui è consentito per la Amministrazione integrare la motivazione.

2006, n. 3, p. 229, con nota di L. Lodi, Perquisizione illegittima e nullità dell'avviso di accertamento tributario basato sulle prove così acquisite. Tra le pronunce, si può citare la sentenza della Corte di Cassazione n. 17203 del 24/01/2006 in materia di imposte dirette: "La prova dei fatti dedotti a sostegno della pretesa non è richiesta come elemento costitutivo dell'avviso di accertamento... E' sufficiente che la motivazione indichi i fatti ipotizzati dall'Ufficio in guisa tale che il contribuente possa comprendere se e in quale misura rispondono alla realtà e possa di conseguenza svolgere efficacemente le proprie difese". Precedenti conformi: Corte di Cassazione sent. n. 3749/1978 in Giurisprudenza delle imposte, 1977-79, n. 113; Corte di Cassazione, sent. 4277/1980 in Giurisprudenza delle imposte, 1981, n. 186; Corte di Cassazione, sent. n. 6653/1981, in Giurisprudenza delle imposte, 1982, n. 123; Corte di Cassazione, sent. n. 4844/1987, in Corriere giur., 1987, p. 720; Commissione Tributaria Centrale n. 7268/1980, in Giurisprudenza delle imposte, 1981, n. 102; Commissione Tributaria Centrale, sent. n. 3011/1981, in Bollettino tributario, 1981, p. 799; Commissione Tributaria Centrale, sent. n. 1723/1982, in Bollettino tributario, 1983, p. 951; Corte di Cassazione, sent. del 19/06/1980, n. 3898; Corte di Cassazione, sent. del 16/12/1981, n. 6653; Corte di Cassazione, sent. n. 4129/1985; Corte di Cassazione, sent. del 24/07/1986, n. 4740; Corte di Cassazione, sent. n. 6232/2003; Corte di Cassazione, sent. n. 15525/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 2992/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 14566/2001; Corte di Cassazione, sent. n. 12394/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 17203/2006; Corte di Cassazione, sent. n. 15165/2006; Corte di Cassazione, sent. n. 1233/2005; Corte di Cassazione, sent. n. 18420/2005; Corte di Cassazione, sent. n. 17762/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 3294/1994; Corte di Cassazione, sent. n. 5100/1997; Corte di Cassazione, sent. n. 4322/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 12394/2002; Corte di Cassazione, sent. n. 10812/1996; Corte di Cassazione, sent. n. 8685/1993.

In dottrina, sull'accertamento come mera provocatio ad opponendum, si veda: A. Berliri, Principi di diritto tributario, Milano, 1969, III, 128; A. Berliri, Il DPR 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario, in Giurisprudenza delle imposte, 1981, 1209; C. Bafile, La motivazione dell'accertamento come atto processuale, in Rassegna tributaria, 1987, II, p. 84; C. Bafile, Motivazione dell'accertamento e natura del processo secondo l'ultimo indirizzo delle SS.UU., in Rassegna tributaria, 1989, I, p. 247; C. Bafile, Considerazione sui criteri di valutazione e sulla motivazione dell'accertamento nelle imposte indirette sui trasferimenti, in Rivista di diritto finanziario, 1983, II, p. 61; C. Bafile, I poteri del giudice di terzo grado sulla motivazione e sulla prova dell'accertamento, in Rivista di diritto finanziario, 1984, II, p. 228; C. Bafile, Accertamento di maggior valore nel nuovo testo unico dell'imposta di registro, in Diritto e pratica tributaria, 1986, I, 1875; C. Bafile, Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario, in Rassegna tributaria, 1986, I, p. 393; C. Bafile, Recentissime di giurisprudenza sulla natura del processo tributario, in Rassegna tributaria, 1987, I, p. 497; C. Bafile, Riflessioni sulla dichiarazione e sul processo, in Rassegna tributaria, 1988, I, p. 513. Sul tema dello spostamento in capo al contribuente dell'onere di contestare il fondamento dell'accertamento: E. Nuzzo, Modelli ricostruttivi della forma del tributo, Padova, 1987, p. 123; F. Battistoni Ferrara, La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette, Napoli, 1964, p. 93; A. E. Granelli, Motivazione dell'accertamento e natura del processo tributario, in Bollettino tributario, 1983, p. 952; F. Moschetti, Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, in Diritto e pratica tributaria, 1983, I, p. 1921; G. Falsitta, Manuale di diritto tributario. Parte generale. Padova, 1995, p. 396.

La posizione della giurisprudenza non è condivisa da parte della dottrina prevalente⁸⁴ che propende per il rispetto di un contenuto della motivazione che dia evidenza completa degli elementi di fatto e di diritto. La dottrina argomenta che l'Ufficio ha l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento in modo completo, alla stregua delle risultanze istruttorie, dando quindi piena evidenza degli elementi emersi, anche in base

⁸⁴ Sulla motivazione dell'accertamento, in dottrina, si veda: Agostinelli, Riflessioni sul valore e sulla funzione della motivazione degli atti impositivi, anche alla luce del più recente quadro normativo, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, II, p. 692; M. Beghin, Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento, ex art. 42, DPR n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, p. 709; M. Beghin, La motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento tra "conoscibilità" degli atti generali e "conoscenza" delle ragioni della pretesa fiscale: note critiche a proposito di una recente soluzione giurisprudenziale, nota a Corte di Cassazione, sent. del 25/02/2005, n. 5755, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 5, II, p. 330; M. Beghin, L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62 - sexies, comma 3, del D.l. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico - probabilistica" degli studi di settore, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sent. del 18/04/2005, n. 60, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 7-8, II, p. 452; L. Bianchi, Illegittimità dell'accertamento basato esclusivamente su stime dell'Ute, in *Diritto e pratica tributaria*, 2006, n. 2, p. 225; M. Del Vaglio, Accertamento catastale e motivazione dell'atto di attribuzione di rendita, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 7-8, I, p. 899; E. De Mita, Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2006; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2003; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, 2003; L. Ferlazzo Natoli, La motivazione nell'accertamento tributario, in *Rassegna tributaria*, 1986, I, p. 217; L. Ferlazzo Natoli, G. Ingraio, Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, commento a Corte di Cassazione, sent. del 07/02/2005, n. 6201 (motivazione *per relationem*), in *Rassegna tributaria*, 2005, n. 4, p. 1275; F. Gallo, Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, in *Diritto e pratica tributaria*, 1990, I, p. 66; F. Gallo, Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte, in *Rassegna tributaria*, 2001, p. 1088; S. Gallo, Quando è legittimo l'accertamento per relationem, in *Il fisco*, 2006, p. 484; E. Grassi, Motivazione, prova dei fatti e difesa in giudizio nell'accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto nella giurisprudenza del giudice di legittimità, in *Il fisco*, 2005, n. 15 p. 2196; R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001; R. Lupi, Motivazione e prova: "dall'astratto al concreto", in *Rivista di diritto tributario*, 1992, II, p. 423; I. Manzoni, Potere di accertamento e tutela del contribuente, Milano, 1993, p. 18; A. Militerno, Requisiti della motivazione dell'avviso di accertamento, nota a Corte di Cassazione, sent. del 31/03/2005, n. 6813, in *Corriere tributario*, 2005, n. 28, p. 2241; G. C. Moretti, La motivazione dell'accertamento tributario, Padova, 1969, p. 128; S. Muscarà, Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo, in *Rassegna tributaria*, 1990, I, p. 381; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè Editore, 2002; L. Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990; G. Scanu, Osservazioni in tema di motivazione *per relationem* "esponenziale" dell'avviso di accertamento, in *Bollettino tributario*, 2005, p. 223; D. Stevanato, La motivazione degli avvisi di accertamento nella più recente evoluzione giurisprudenziale (rassegna di dottrina e giurisprudenza), in *Rassegna tributaria*, 1989, II, p. 367; F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003; F. Tesauo, La motivazione dell'accertamento dei valori mobiliari in una aberrante decisione della Commissione Centrale, in *Bollettino tributario*, 1981, p. 805; G. Vanz, Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2000, p. 757; A. Viotto, I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti di libertà sanciti dalla Costituzione, Milano, 2002, p. 288; R. Zanni, L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: chiarezza e motivazione degli atti tributari. Questioni generali. *Rassegna di giurisprudenza*, estratto dal volume di *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 5.

al tenore letterale dell'articolo 7 della L. n. 212/2000⁸⁵. L'articolo 7 della L. n. 212/2000 richiama l'articolo 3 della L. n. 241 del 07/08/1990 recante disposizioni a carattere generale sul procedimento amministrativo e sull'accesso ai documenti. L'articolo 3 della L. n. 241/1990 dispone che la motivazione dei provvedimenti "deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria". Un altro argomento speso dalla dottrina è il riferimento agli articoli 42 del DPR n. 600/73 e 56 del DPR n. 633/72 che disciplinano rispettivamente il contenuto dell'avviso di accertamento nel settore delle imposte dirette e dell'Iva⁸⁶. Le posizioni della dottrina sono concordi sulla necessità di includere nella motivazione l'evidenza delle prove a ragione della tutela del diritto di difesa del contribuente, perché l'articolo 42 del D.P.R. n. 600/73 dispone che gli avvisi di accertamento devono essere motivati in relazione alle disposizioni contenute negli articoli precedenti, che disciplinano le modalità istruttorie ed i poteri degli Uffici. L'articolo 56 del DPR n. 633/72 in materia di Iva fa menzione espressamente dell'obbligo di indicare nell'avviso di accertamento gli elementi probatori⁸⁷.

Ai fini della presente ricerca è significativo evidenziare che l'ordinamento italiano è improntato su un modello formalista, che prescrive come elemento necessario ai fini della validità di un avviso di accertamento il requisito della motivazione, modello cui tuttavia non è data una piena applicazione da parte della giurisprudenza, dal momento che è ammesso che una motivazione non completa sul piano delle argomentazioni

⁸⁵ Dispone l'articolo 7 della L. n. 212/2000: "Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama."

⁸⁶ In base all'articolo 42 del DPR n. 600/73, in materia di imposte dirette, è disposto che "L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo ed al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono stati applicati, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. L'accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo".

⁸⁷ Dispone, infatti, la norma: "Negli avvisi relativi alle rettifiche di cui all'articolo 54 devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione."

giuridiche ovvero sull'evidenza dei fatti probatori venga sanata in sede giurisdizionale. La scarsa rilevanza attribuita dalla giurisprudenza all'evidenza della attività di controllo nella motivazione dell'accertamento porta a comprendere, come già evidenziato, come difficilmente, nell'ordinamento italiano potrebbe riconoscersi, da parte dei giudici, il vizio di carenza di motivazione dell'avviso di accertamento per mancata risposta alle osservazioni di parte, quando le osservazioni difensive sono proposte prima della notifica dell'avviso.

Riguardo la disciplina dell'invalidità dell'accertamento, si nota in giurisprudenza una certa ritrosia al riconoscimento di fattispecie di invalidità derivata. La giurisprudenza preferisce vedere come procedimenti distinti l'attività relativa all'esercizio dei poteri di controllo e la attività di accertamento in senso stretto, e sostiene che le irregolarità del controllo non portano alla invalidità derivata dell'avviso di accertamento, ma solo alla inutilizzabilità delle prove irrivalentemente acquisite⁸⁸.

Prima di passare all'analisi del sistema italiano di tutela giudiziale, sviluppata nel capitolo successivo, vorrei esaminare due istituti introdotti con finalità deflattiva del contenzioso, che possono essere utilizzati allo scopo di favorire il confronto tra il contribuente ed la Amministrazione: l'autotutela disciplinata dal D. L. 30/09/1994 n. 564, convertito in L. 30/11/1994 n. 656, e dal relativo provvedimento di attuazione, il D. M. 11/02/1997 n. 37, e l'accertamento con adesione introdotto dal D. Lgs. n. 218

⁸⁸ Favorevoli alla posizione per cui le prove irrivalentemente acquisite non sono utilizzabili: Corte di Cassazione, sezioni unite, sentenza del 21/11/2002 n. 16424; Corte di Cassazione, sentenza n. 15230 del 03/12/2001, in *Il Fisco*, 2001, n. 4, p. 592; Corte di Cassazione, sentenza n. 15209 del 29/11/2001, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 2, p. 641, con nota di R. Lupi, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*; Corte di Cassazione, sentenza del 08/11/1997 n. 11036, in *Il fisco*, 1997, n. 10, p. 3331; Corte di Cassazione, sent. n. 7368 del 27/07/1998 in *Rassegna tributaria*, 1998, n. 5, p. 1382, con nota di G. Vanz, *Indagini fiscali irrivalenti e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi ai fini della utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*; Corte di Cassazione, sent. n. 12050 del 27/11/1998 in *Il Fisco*, 1999, n. 18, p. 6161; Corte di Cassazione, sent. n. 2775 del 26/02/2001 in *Banca dati De Agostini, Fiscoonline*; Corte di Cassazione, sent. n. 11283 del 18/06/2003, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1, con nota di G. Scarlatta.

A favore invece della tesi per cui le prove irrivalentemente acquisite sono utilizzabili: Corte di Cassazione, sentenza n. 3852 del 16/03/2001, in *Il fisco*, 2001, n. 27, p. 9365; Corte di Cassazione, sentenza n. 8344 del 19/06/2001 e Corte di Cassazione, sentenza n. 7791 del 08/06/2001, in *Il Fisco*, 2001, n. 43, p. 13847; Corte di Cassazione, sentenza n. 14427 del 22/12/1999 e Corte di Cassazione, sent. n. 14200 del 27/10/2000, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, II, p. 37, con nota di A. Viotto, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*; Corte di Cassazione, sentenza n. 9611 del 21/07/2000 in *Banca dati De Agostini Fiscoonline*; Corte di Cassazione, sentenza n. 8273 del 26/05/2003, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1, con nota di G. Scarlatta.

del 19/06/1997. L'autotutela è azionabile d'ufficio o a fronte di una istanza del contribuente dopo la notifica di un accertamento, per l'annullamento dello stesso. La autotutela è uno strumento con cui il contribuente può cautelarsi in via amministrativa, ma i limiti dell'istituto sono significativi. L'istanza di autotutela non produce la sospensione dei termini per l'impugnazione del provvedimento davanti alle Commissioni Tributarie, per cui non può dirsi garantita una tutela effettiva del contribuente che, in mancanza di una risposta tempestiva deve cautelarsi azionando il ricorso giudiziale. L'autotutela inoltre è azionabile solo a fronte di un atto di accertamento definitivo e non risponde quindi alle esigenze di una tutela preventiva⁸⁹. Dell'accertamento con adesione⁹⁰ è fatto largo uso da parte della Amministrazione Finanziaria, per prassi. Pur in mancanza di un preciso obbligo normativo, il confronto con il contribuente nel corso della attività istruttoria è generalmente attuato da parte della Amministrazione Finanziaria proprio utilizzando l'istituto dell'accertamento con adesione. Il procedimento mira ad un accordo tra Amministrazione e contribuente, in cui quest'ultimo aderisce all'accertamento dell'Ufficio, con la prescrizione all'avvio di una azione giudiziale. L'accertamento con adesione può essere innestato da parte della Amministrazione Finanziaria prima della notifica di un avviso di accertamento, con un invito formale in cui sono indicati, anche sommariamente, gli elementi rinvenuti nel corso dell'istruttoria da cui scaturisce la quantificazione della maggiore base

⁸⁹ S. La Rosa, Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, n. 12, I, p. 1131; S. Muscarà, Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 1, I, p. 71; D. Stevanato, Autotutela e mediazione di esigenze in conflitto: note a margine del regolamento ministeriale, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, n. 4, I, p. 135; M. Stipo, Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente, in *Rassegna Tributaria*, 1999, n. 3, p. 705; T. Tassani, L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione Finanziaria tra teoria e applicazione pratica, in *Rassegna Tributaria*, 2000, n. 4, p. 1189

⁹⁰ In dottrina: A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, 2003; F. Gallo, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, p. 425; R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario: principi generali e questioni di diritto positivo*, III Edizione, p. 134; M. Stipo, Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 1740; M. Stipo, 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*, 1998, p. 1231; D. Stevanato, Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche, in *Rassegna Tributaria*, 2000, p. 649.

imponibile e dell'imposta. I tempi della convocazione non possono per legge essere inferiori a 15 giorni, per cui il contribuente ha un periodo di tempo minimo per preparare le proprie osservazioni.

Se il contribuente non aderisce, l'Ufficio può procedere alla notifica dell'accertamento. Per completezza, si precisa che l'accertamento con adesione può essere attivato anche di iniziativa del contribuente, dopo la notifica di un avviso di accertamento o successivamente alla notifica di un processo verbale di constatazione.

Par. 4 Il sistema italiano di tutela giudiziale nel settore tributario

In Italia la funzione di giudice tributario è demandata alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, rispettivamente per il giudizio di merito di primo e di secondo grado, mentre il giudizio di legittimità, che costituisce il terzo grado, si svolge davanti alla Corte di Cassazione. Tanto le Commissioni Tributarie quanto la Corte di Cassazione possono sollevare, allo scopo di risolvere le cause di propria competenza, questioni di legittimità costituzionale alla Corte Costituzionale. Le Commissioni Tributarie hanno competenza esclusiva sulla materia fiscale e sono ad oggi qualificate quali organi a carattere giurisdizionale. A norma dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546 del 31/12/1992, il ricorso al giudice tributario può essere promosso da parte del contribuente solamente a seguito di notifica di uno degli atti impositivi tassativamente indicati⁹¹.

La possibilità di attivare la tutela giudiziale si instaura solo al momento conclusivo della attività di accertamento, ossia a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, e non è prevista alcuna possibilità di attivare la tutela giudiziale nel corso dell'istruttoria di controllo.

Sebbene il processo tributario, in Italia, si innesti a fronte dell'impugnazione di un atto impositivo notificato dall'Ufficio, non può qualificarsi correttamente alla stregua di un

⁹¹ In base all'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/1992 gli atti impugnabili sono: l'avviso di accertamento del tributo, l'avviso di liquidazione del tributo, il provvedimento che irroga sanzioni, il ruolo e la cartella di pagamento, l'avviso di mora, gli atti relativi alle operazioni catastali, il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, di sanzioni pecuniarie, interessi o altri accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni, il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari e ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni Tributarie.

giudizio di annullamento, in quanto il giudice tributario non si limita ad annullare il provvedimento impugnato ovvero a confermarne la legittimità, ma detiene un potere sostitutivo di carattere decisorio, con cui intervenire nella definizione del contenuto del provvedimento, ad esempio riquantificando l'imposta determinata in un avviso di accertamento⁹². Questa è la posizione prevalente in dottrina ed in giurisprudenza. Afferma, a proposito, la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 15825 del 12/07/2006: "Il processo tributario, come noto (Cass., trib., 30 maggio 2001, n. 7404; id., 23 marzo 2001, n. 4280; id., 23 dicembre 2000, n. 16171; cfr. anche Cass., I, 15 luglio 1996 n. n. 6404, secondo cui il processo tributario pur strutturato come giudizio di impugnazione consente al giudice di conoscere il rapporto sostanziale quand'anche nei limiti della pretesa inizialmente avanzata dall'amministrazione), non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento ma tra i processi di impugnazione merito in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio: l'impugnazione davanti al giudice tributario quindi (Cass., trib., 19 febbraio 2004, n. 3309) attribuisce a detto giudice non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto (ipotesi di impugnazione-annullamento) ma anche la cognizione del rapporto tributario

⁹² Sull'argomento si veda: F. Battistoni Ferrara, B. Belè, *Diritto tributario processuale*, Cedam, 2006; E. Capaccioli, *Esclusività e pienezza della competenza delle Commissioni Tributarie*, in *Diritto e processo*, scritti vari di diritto pubblico, Padova, 1978, p. 774; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, 2003; E. Fortuna, *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 1, I, p. 12; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 19; P. Russo, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rassegna tributaria*, 2002, p. 417; F. Tesauo, *Limiti di esclusività della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1976, II, p. 102; F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, parte generale, IX edizione, Utet giuridica, 2006, Milano. Sulla qualificazione del processo tributario, va evidenziato che è presente nel contesto nazionale un filone di dottrina minoritaria, che propende per l'avvicinamento al modello del processo di annullamento, di tipo amministrativo. In dottrina: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 246 e 282; G. A. Micheli, *Osservazioni sulla natura giuridica delle Commissioni Tributarie*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 1969, p. 310; G.A. Micheli, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Rivista di diritto finanziario* 1974, II, p. 100; C. Glendi, *Oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, p. 16; A. Cicognani, *Il pensiero di Enrico Alborio nell'ordinamento tributario odierno e nella recente giurisprudenza della Suprema Corte*; in *Rivista di diritto finanziario*, 1988, I, p. 209; G. Tremonti, *Imposizione e definitività del diritto tributario*, Milano, 1977, p. 184; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 23; F. Picciaredda, *Il sistema della giustizia tributaria*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1994, I, p. 513.

(impugnazione-merito) perché l'impugnazione stessa è diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria ed implica per il giudice adito il potere dovere di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte. Discende da tanto che il giudice il quale ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e operando una motivazione sostitutiva eventualmente ricondurla alla corretta misura entro i limiti posti dalle domande di parte.”⁹³

In ambito nazionale sussiste un interessante dibattito sulla possibilità di riconoscere competenze al Tribunale amministrativo in ambito tributario⁹⁴. La giurisprudenza è prevalentemente schierata in senso negativo. Tra le pronunce più recenti, può essere citata la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, n. 7388 del 06/02/2007⁹⁵, la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, n. 16778 del 09/06/2005⁹⁶, la sentenza del Tar Campania, sede di Napoli, n. 2806 del 09/03/2004⁹⁷.

Par. 5 La partecipazione del privato nel procedimento amministrativo

E' significativo, a mio parere, riportare in breve l'esperienza del diritto amministrativo italiano riguardo la partecipazione del privato nel procedimento, per evidenziare come

⁹³ Corte di Cassazione, sentenza n. 15825 del 12/07/2006, in Bollettino tributario, 2007, p. 458. Precedenti conformi: Corte di Cassazione, SS. UU, sentenza n. 942/1977, in Rivista di diritto tributario, 1977, II, p. 222; Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 1471/1980 in Bollettino tributario, 1980, p. 578; Corte di Cassazione, SS. UU, sentenza n. 5782/1988, in Corriere tributario, 1988, p. 3420; Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 5444/1987, in La Commissione tributaria centrale, 1987, II, 410; Corte di Cassazione, SS.UU, sentenza n. 4844/1987, in La Commissione tributaria centrale, 1987, II, p. 398; Corte di Cassazione, sentenza n. 660 e 661/1986, in La Commissione tributaria centrale, 1986, II, p. 328 e 334; Corte Costituzionale, sentenza n. 63/1982, in Giurisprudenza Costituzionale, 1982, I, p. 622; Corte di Cassazione, sentenza n. 2943/1998 in Massimario di Giurisprudenza italiana, 1998; Corte di Cassazione, sentenza n. 6471/1996, in Massimario Giurisprudenza italiana; Corte di Cassazione, sentenza n. 8/1993 in Banca dati Fiscoonline.

⁹⁴ In dottrina: M. Di Siena, Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, nota a Tar Campania n. 2806 del 09/03/2004, in Rassegna tributaria, 2005, p. 1293; M. Milanese, La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti, in Rivista di diritto tributario, 2004, n. 2, I, p. 285.

⁹⁵ Corte di Cassazione, sentenza n. 7388 del 06/02/2007, in Il fisco, 2007, p. 4962 e in Giurisprudenza tributaria, 2007, p. 479 con nota di A.Vozza.

⁹⁶ Corte di Cassazione, sentenza n. 16778 del 09/06/2005, in Banca dati De Agostini, fisco on line.

⁹⁷ Tar Campania, sent. n. 2806 del 09/03/2004, in Rassegna tributaria, 2005, n. 4, p. 1290.

la posizione affermata dalla giurisprudenza nel diritto tributario, di un significato limitato attribuito alla partecipazione del contribuente all'accertamento, non è distante da quella presente nel più ampio settore amministrativo.

La dottrina amministrativa riconosce la rilevanza del confronto tra Amministrazione e cittadini, sia in un'ottica partecipativa che di difesa per il privato, ma si trova ad ammettere che non ne è ancora raggiunta una affermazione piena nell'ordinamento, nonostante l'intervenuta codificazione ad opera della Legge n. 241 del 1990⁹⁸. La causa risiede nella posizione della giurisprudenza, che tende a porre in secondo piano le prerogative di difesa e di partecipazione dei cittadini, a fronte dell'interesse espresso dalla Amministrazione.

Ripercorrendo la situazione presente nell'ordinamento nazionale, nel periodo anteriore all'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990, la legge non dispone in via generale la partecipazione del privato al procedimento amministrativo⁹⁹. Il confronto con la parte avviene quindi a discrezione della Amministrazione.

La dottrina ha cercato di affermare, in questo periodo, la rilevanza della partecipazione del privato al procedimento, sulla base del principio generale di giusto procedimento, scontrandosi con la giurisprudenza che tiene invece, in via prevalente, una posizione di chiusura rispetto al riconoscimento generalizzato di un obbligo per la Amministrazione di fare partecipare il privato al procedimento. La giurisprudenza nega una valenza costituzionale al principio di giusto procedimento proposto dalla dottrina, e con ciò nega che possa essere dichiarata anticostituzionale una disciplina procedimentale che non prevede la partecipazione del privato al procedimento.

Nella sentenza n. 32 del 1974¹⁰⁰ la Corte Costituzionale afferma che la mancanza di una norma procedimentale che disponga il confronto tra Amministrazione e cittadino non costituisce vizio di costituzionalità; con le sentenze n. 100 del 1970 e n. 122 del

⁹⁸ A. Bottiglieri, S. Condigliani, D. Ponte, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004.

⁹⁹ F. Caringella, Il procedimento amministrativo: commento organico alla L. n. 241/90, Esselibri Simone, Napoli, 2002; Roherssen, Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali, Atti del XXXII Convegno di scienza dell'Amministrazione, Varenna 18-20 settembre 1986, Giuffrè, Milano, 1988; G. Sala, Imparzialità della amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale, DprAM, 1984; V. Crisafulli, Il principio di legalità e il giusto procedimento, Gic, 1962, M. Schinaia, Profili evolutivi della problematica del procedimento amministrativo, 1987, FA, I, p. 377 ss.

¹⁰⁰ in Foro italiano, 1974, I, p. 933.

1974¹⁰¹ la Corte Costituzionale afferma che la garanzia costituzionale della difesa prevista dall'articolo 24 della Costituzione non è applicabile in generale al procedimento amministrativo essendo limitata ai procedimenti di carattere giurisdizionale; con la sentenza del 25/10/1985 n. 234 e la sentenza del 27/06/1986 n. 151¹⁰² la Corte Costituzionale precisa che il principio di giusto procedimento non è desumibile dal principio di imparzialità di cui all'articolo 97 della Costituzione. Con queste pronunce viene negato dalla Corte Costituzionale che la partecipazione del privato al procedimento amministrativo abbia una rilevanza costituzionale, che possa quindi essere considerata come un diritto da garantire, perché manca ogni connessione con i principi costituzionali di difesa e di corretto agire della Amministrazione.

La stessa chiusura si denota nella giurisprudenza del Consiglio di Stato, che non riconosce al giusto procedimento una valenza di principio generale e sostiene dunque che la partecipazione del privato al procedimento deve essere garantita solo nei casi espressamente previsti dalla legge¹⁰³. Il confronto preventivo con il privato, secondo questa giurisprudenza, crea un rallentamento della azione amministrativa e solo attraverso una espressa disposizione legislativa può essere considerata dalle istituzioni l'esigenza di garantire, in tal modo, i terzi coinvolti nel procedimento¹⁰⁴.

In questo periodo, la partecipazione del privato al procedimento è delimitata ai soli procedimenti sanzionatori¹⁰⁵ e gradatamente prima della entrata in vigore della L. n. 241 del 1990, con una serie di interventi legislativi, a carattere settoriale, sono previste forme di confronto con i privati in talune tipologie di procedimenti.

Con la legge n. 241 del 1990 si ha una svolta radicale. La legge stabilisce l'obbligo della Amministrazione di comunicare agli interessati l'avvio del procedimento, riconosce il diritto di intervenire al procedimento, di prendere visione degli atti e di presentare memorie scritte e documenti; fa obbligo alla Amministrazione Pubblica di motivare i propri provvedimenti anche in ragione delle risultanze dell'istruttoria. La legge è accolta positivamente dalla dottrina, che esprime ampi consensi, alla sua

¹⁰¹ in CS, 1974, II, p. 470 e CS, 1974, II, p. 613.

¹⁰² in CS, 1985, II, p. 1311, e CS, 1986, II, 818.

¹⁰³ Consiglio di Stato, sez. VI, sent. n. 976 del 10/08/1988, in Consiglio di Stato, 1988, I, p. 937.

¹⁰⁴ Tar Marche, sent. n. 3 del 03/01/1978, in Tar, 1978, I, p. 1073.

¹⁰⁵ A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004.

entrata in vigore, per il disegno sistematico ed organico di modernizzazione e trasparenza dell'azione amministrativa, conforme ai principi costituzionali¹⁰⁶ e per la realizzazione di una vera democratizzazione della funzione amministrativa. Alla luce della legge n. 241/1990, la dottrina riconosce che è consacrata la rilevanza della partecipazione in forma di contraddittorio difensivo, perché la Amministrazione ha l'obbligo di prendere in considerazione, nella motivazione dei provvedimenti, le osservazioni presentate dal privato, con la possibilità per il giudice di valutare la coerenza e la logicità della decisione, sotto il profilo dell'eccesso di potere¹⁰⁷.

A questo entusiasmo iniziale della dottrina hanno tuttavia fatto seguito delle posizioni di chiusura, da parte della giurisprudenza, volte a giustificare le omissioni della Amministrazione. Già il Consiglio di Stato, nella sentenza n. 5003 del 30/09/2002 osserva che le nuove disposizioni non possono essere intese in senso formalistico, ma vanno interpretate alla luce dei criteri generali di ragionevolezza, di proporzionalità, di logicità e adeguatezza, che regolano lo svolgimento della attività amministrativa ed il rapporto tra esercizio della potestà pubblica e la tutela delle posizioni delle parti interessate. La giurisprudenza non riconosce il rispetto delle formalità previste dalla L. 241/1990 come un obbligo tassativo e preferisce vedere la possibilità di una valutazione sugli interessi in gioco, tale da poter consentire delle deroghe alla instaurazione del confronto nel procedimento. Viene affermato che le irregolarità della comunicazione non comportano sempre e comunque un vizio di legittimità.

La giurisprudenza amministrativa afferma che l'irregolarità della comunicazione di inizio del procedimento non porta alla invalidità del procedimento, quando il soggetto interessato ha comunque ottenuto conoscenza del procedimento¹⁰⁸, ovvero quando a

¹⁰⁶ F. D'Agostino, Considerazioni sul parere dell'adunanza generale del Consiglio di Stato del 23 gennaio 1992 circa lo schema di decreto del Ministro dell'interno concernente il regolamento di esecuzione degli artt. 2 e 4 della legge n. 241 del 1990, in NR, 1992, p. 785; S. Cassese, Passato, presente e futuro della legge sul procedimento amministrativo, in NR, 1994, n. 20, p. 2401; Pozzato, La legge n. 241/90 e le garanzie nel procedimento espropriativo, in Cit, 1994, n. 7, p. 1145.

¹⁰⁷ In dottrina: A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004; A. Scognamiglio, Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, Pubblicazioni della facoltà di giurisprudenza, Milano, A. Giuffrè Editore 2004.

¹⁰⁸ Consiglio di Stato, sentenza n. 3680 del 20/06/2003 in CS, 2003, I, p. 1383; Consiglio di Stato, sentenza n. 3037 del 31/05/2003, in CS, 2003, I, p. 1257; Consiglio di Stato, sentenza n. 5003 del 30/09/2002, www.giust.it n. 10/2002; Consiglio di Stato, sent. n. 2984 del 29/05/2002, in www.giust.it, 2002, n. 6; Consiglio di Stato, sentenza n. 1031 del 20/02/2002, in www.giust.it, 2002, n. 2.

giudizio del giudice l'apporto del privato non avrebbe comunque potuto modificare la decisione della Amministrazione¹⁰⁹. E' onere della parte privata dare evidenza di fronte al giudice di come la partecipazione al procedimento avrebbe potuto determinare un esito diverso dello stesso, ove la Amministrazione Pubblica correttamente avesse dato comunicazione dell'avvio del procedimento¹¹⁰.

La dottrina amministrativa a riguardo evidenza l'indirizzo interpretativo sostanzialista della giurisprudenza, per cui il vizio di procedimento non comporta l'annullamento dell'atto finale, se non correlato con altri motivi di ricorso¹¹¹.

La giurisprudenza tende ad escludere l'obbligatorietà del confronto tra privato e Amministrazione nelle fattispecie di provvedimenti vincolati. E' significativa, in proposito, la sentenza del Consiglio di Stato n. 2823 del 22/05/2001¹¹², che afferma: "... la violazione dell'art. 7 l. 7 agosto 1990 n. 241 (omesso avviso di avvio di procedimento) non dà luogo ad annullamento dell'atto se risulta che l'esito del procedimento non sarebbe stato differente anche ove vi fosse stata la partecipazione dell'interessato; il che accade quando il quadro normativo di riferimento non presenta margini di incertezza sufficientemente apprezzabili e l'eventuale annullamento del provvedimento finale per accertata violazione dell'obbligo di formale comunicazione non priverebbe l'Amministrazione del potere di adottare un nuovo provvedimento di identico contenuto"¹¹³.

¹⁰⁹ Tar Puglia, Bari, sent. n. 4676, del 26/10/2002 in www.giust.it 2002, n. 11; TRGA, Bolzano, sent. n. 379 del 12/08/2002 in www.giust.it, 2002, n. 7/8; Tar Sicilia, Catania, n. 624 del 15/04/2002, in www.giust.it 2002, n. 4; Tar Sicilia, Catania, sent. n. 487 del 13/03/2002 in FA, 2002; TAR Lazio, Roma, sent. n. 1405 del 17/06/1998, in TAR, 1998, I, p. 2351; Tar Lazio, Roma, sent. n. 1710 del 26/10/1998 in TAR, 1998, I, p. 3937. In dottrina si veda A. Scognamiglio, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Università degli studi di Roma Tor Vergata, Pubblicazioni della Facoltà di giurisprudenza, Milano, A. Giuffrè editore, 2004.

¹¹⁰ TRGA, Bolzano, sentenza n. 379 del 12/08/2002 in www.giust.it 2002, n. 7/8; Consiglio di Stato, sentenza n. 2823, del 22/05/2001, in www.giust.it, 2001, n. 5; Consiglio di Stato, sentenza n. 1359 del 27/10/1999 in Cs, 2000, I, p. 821. Questa ultima sentenza riporta: "... Il ricorrente, deducendo la violazione di legge, deve al contempo adeguatamente supportarla in giudizio e dimostrare, censurando con dati reali la coerenza, la logicità, la completezza, adeguatezza e ponderazione dell'azione amministrativa, che egli sarebbe stato in grado, secondo un giudizio di possibilità a posteriori, di conformare diversamente le scelte dell'Amministrazione".

¹¹¹ A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo*, Cedam, 2004

¹¹² In CS, 2001, I, p. 1186.

¹¹³ A riguardo si veda anche: M.A. Sandulli, *Il g.a. e la sua giurisprudenza*, in RTDP, 2001, p. 1363; Atti del Convegno di diritto amministrativo, *Le innovazioni del diritto amministrativo e la riforma*

Recenti modifiche normative, del 2005, sulla disciplina generale del procedimento amministrativo confermano le posizioni di chiusura, presenti al momento, nel quadro nazionale riguardo le garanzie procedimentali. E', infatti, ora espressamente previsto dalla legge che la violazione delle norme procedimentali non produce l'invalidità del provvedimento finale se, per la natura vincolata del provvedimento, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato.

La dottrina amministrativa si è espressa in termini critici sulla novella normativa, osservando come in questo modo il legislatore ha rinunciato alle garanzie consacrate inizialmente nel 1990. Problematici sono gli aspetti che concernono la applicazione della norma nel settore tributario, che, come osservato già dalla dottrina¹¹⁴, verrebbe ad essere interessato in modo particolare dalla novella introdotta, posto la presenza di atti qualificabili alla stregua di provvedimenti vincolati. In base a queste disposizioni, pare potersi affermare che le garanzie procedimentali vengono poste dal legislatore in un secondo piano, per gli atti aventi carattere vincolato, per i quali requisito di validità è la correttezza del contenuto dispositivo e la violazione delle norme procedimentali non assume una rilevanza autonoma come motivo di invalidità.

Par. 6 Conclusioni

L'esperienza italiana è ad oggi problematica riguardo all'interpretazione del significato di partecipazione del privato all'accertamento. Il confronto tra l'Amministrazione ed il contribuente è, indubbiamente, un carattere dell'attività di accertamento, per le modalità con cui i controlli fiscali hanno luogo, in base alle norme codificate e alla prassi della Amministrazione Finanziaria. La partecipazione non costituisce, tuttavia, una prerogativa riconosciuta a favore del contribuente, nei termini di una garanzia procedimentale.

Nell'ordinamento italiano, la mancanza di una codificazione del contraddittorio come momento del procedimento di accertamento antecedente alla formalizzazione dell'atto impositivo si associa ad una svalutazione, in termini generali, delle prerogative di

dell'amministrazione, Roma, 22 marzo 2002; Consiglio di Stato, sent. n. 3 del 02/01/1996, in FA, 1996, p. 53.

¹¹⁴ F. Tesauro, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in Bollettino tributario, 2005, p. 1445.

tutela e di difesa del contribuente nel procedimento di fronte alle determinazioni della Amministrazione.

Fanno eccezione i casi di applicazione della disciplina antielusiva, in cui l'obbligo del contraddittorio è previsto dalla legge, a pena di invalidità. L'ordinamento pare quindi esprimere una preferenza per la garanzia del contraddittorio, forma di partecipazione finalizzata alla tutela delle prerogative di difesa del contribuente, limitata a tassative fattispecie in cui l'attività di accertamento implica delle valutazioni particolarmente complesse, come quelle che sottendono il riconoscimento e la qualificazione dei comportamenti elusivi.

Capitolo IV

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza del Regno Unito

Par. 1 Il quadro istituzionale, il principio di legalità e la affermazione di principi generali che regolano l'agire amministrativo

Nel quadro dei Paesi Europei, l'esperienza del sistema giuridico inglese è molto peculiare, essendo il Regno Unito un paese di common law, e in più un Paese ancora ad oggi impostato sul modello di monarchia parlamentare, con un sovrano che è parte dei poteri legislativo, amministrativo e giurisdizionale, accanto alle istituzioni quali il Parlamento bicamerale, il Governo ed i Tribunali cui gli stessi poteri sono rispettivamente attribuiti. Nel Regno Unito non è presente una costituzione scritta, ossia un documento che includa in modo complessivo i principi di carattere generale che regolano l'esercizio dei pubblici poteri. In sua vece la dottrina e la giurisprudenza riconoscono la rilevanza di documenti normativi anche risalenti nel tempo che affermano principi divenuti fondamentali nel sistema di common law, e riconoscono la presenza di convenzioni costituzionali nei rapporti tra le istituzioni. La dottrina inglese e internazionale si sono più volte soffermati sullo studio del modello istituzionale inglese, in particolare rispetto al principio di ripartizione dei poteri, affermato nei Paesi Europei continentali, e al principio di legalità, che concerne il ruolo della legge nelle funzioni istituzionali, ed in primo luogo in quella amministrativa e di governo¹¹⁵. Secondo il principio di separazione di poteri, di origine francese, la ripartizione del potere legislativo, amministrativo e giudiziario tutela la libertà dei cittadini ed il rispetto delle prerogative proprie di ciascuno, in quanto l'esercizio di ciascun potere costituisce un limite e un sistema di controllo sull'esercizio degli altri poteri statali. Nel Regno Unito la dottrina nazionale osserva, in effetti, che è difficile poter affermare sussista a livello istituzionale un principio di separazione dei poteri, perché i poteri non sono attribuiti in modo separato a istituzioni indipendenti, aventi la stessa rilevanza, ossia lo stesso peso all'interno della struttura statale. Il Regno Unito ha visto nella sua

¹¹⁵Adam Tomkins, Public Law, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003

storia l'affermarsi del potere del Parlamento accanto a quello del Sovrano, quindi un bipolarismo di poteri legato alle figure del Monarca e del Parlamento bicamerale, costituito dalla House of Lords e dalla House of Commons. Monarca e Parlamento sono ad oggi compartecipi del momento legislativo, per quel che concerne la legislazione primaria, detta Statute o anche Acts of Parliament, che costituisce la fonte normativa più elevata del Paese. Il Monarca nomina il Primo Ministro ed in questo modo, in via indiretta, sovrintende la amministrazione del Paese, tanto che i funzionari pubblici sono considerati funzionari del Sovrano. Il primo Ministro nomina i Ministri, tra i Parlamentari. Sulla qualificazione del potere giudiziale sussistono alcune perplessità da parte della dottrina inglese, e anche internazionale, soprattutto per quanto riguarda l'elemento fondamentale della indipendenza. Storicamente le funzioni di tipo giurisdizionale sono qualificate come emanazione del potere del sovrano, ossia un potere un tempo attribuito al sovrano e ad oggi esercitato dai Tribunali per suo conto. Ciò ha comportato fino a tempi abbastanza recenti una certa difficoltà da parte delle Corti nell'accogliere i ricorsi dei cittadini contro gli organi amministrativi, vedendo la Amministrazione come emanazione di quel potere del sovrano di cui le Corti stesse vivono. La posizione può tuttavia ad oggi dirsi superata, in seguito alla affermazione della dottrina giudiziale che riconosce il potere di invalidare gli atti amministrativi, attraverso l'istituto del judicial review¹¹⁶.

Nel quadro istituzionale inglese è il Parlamento l'organo centrale, rappresentativo e garante dei cittadini, perché in base alle convenzioni costituzionali ha la funzione di controllare l'operato del Governo. Il controllo è esercitato in modo continuo e diretto sui Ministri, che possono essere scelti dal Primo Ministro solo tra i membri delle due

¹¹⁶ D'altro lato, tuttavia, ancora ad oggi per common law si riconoscono alle istituzioni di governo prerogative powers, ossia poteri del tutto discrezionali che un tempo erano prerogativa del sovrano nell'esercizio delle funzioni di tipo amministrative, ad oggi ancora invocati, in talune circostanze, dalle istituzioni di governo. E' una tradizione che stenta a finire, la quale risente fortemente del potere straordinario che era in capo al Sovrano nel governo del Paese e che i Ministri, anche in epoche abbastanza recenti, vivono come proprio per l'investitura ricevuta dal Monarca nell'esercizio delle proprie funzioni. Per common law, i giudici riconoscono le prerogative power ossia la possibilità per le istituzioni amministrative di agire in modo discrezionale, ove la legge nulla preveda. E sempre per common law, è affermato che il Sovrano non sbaglia, che il suo operato discrezionale è giusto, e non è soggetto al giudizio delle sue Corti.

Camere parlamentari¹¹⁷. La peculiarità del sistema inglese sta nel fatto che è in primo luogo il Parlamento, in modo diretto, e non la legge emanata dallo stesso, a fungere da strumento di controllo sul Governo. La presenza di questo controllo diretto ha fatto sì che i limiti normativi volti a regolare l'attività amministrativa rivestano invero una importanza minore. La legge in realtà piuttosto di costituire vincoli volti a garantire il corretto agire amministrativo (come succede nei Paesi in cui l'operato amministrativo è rigorosamente legato al principio di legalità inteso come rispetto della legge scritta del Parlamento) assolve la funzione di legittimare tale potere conferendo una ampia discrezionalità all'agire della Amministrazione, soggetta al controllo diretto del Parlamento. Il principio di legalità nell'esperienza anglosassone è quindi, storicamente, da intendersi in senso formale e non materiale¹¹⁸, perché consiste nella attribuzione di funzioni e competenze all'apparato amministrativo; con la legittimazione deriva alle autorità amministrative una ampia discrezionalità, che non ha vincoli materiali nella legge del Parlamento. Con l'affermazione del judicial review, il principio di legalità dell'agire amministrativo viene oggi ad assumere un significato diverso, in quanto fermo restando il concetto di legalità come esercizio di un potere conferito dalla legge, vengono indicati dal giudice amministrativo dei canoni legali di esercizio delle pubbliche funzioni, ossia delle regole da seguire nell'esercizio del potere decisorio, che corrispondono in primo luogo ai principi di giustizia naturale¹¹⁹. In questo modo il

¹¹⁷La responsabilità dei Ministri nei confronti del Parlamento è in primo luogo in senso collettivo, ossia ogni Ministro risponde davanti al Parlamento per le scelte politiche del Governo. Ciò significa che la politica di governo è in sé unitaria e quindi chiara per il Parlamento che deve verificarla. I Ministri dissenzienti sono chiamati ad appoggiare comunque la politica approvata dalla maggioranza del Governo, o altrimenti a dimettersi. C'è poi la responsabilità personale, sempre di tipo politico e non legale, di ciascun Ministro per decisioni proprie e per l'attività del proprio Dipartimento, responsabilità che potrebbe arrivare fino alle dimissioni del Ministro.

¹¹⁸ Tra i precedenti, il principio di legalità, che ha una origine di common law, è affermato in particolare in *Entick v Carrington* (1765) 19 St Tr 1029.

¹¹⁹ Riporta M. Fordham, *Judicial review handbook*, third edition, Oxford Portland Oregon, 2001, p. 21: *“By judicial review the Administrative Court supervises the way public bodies approach their functions... Judicial review is a central feature of administrative law (public law). By judicial review, the judiciary assumes the constitutional responsibility of curbing abuses of executive power. This safeguard promotes the public interest, ensuring that public bodies are not above the law, and protecting the rights and interests of those affected by uses and abuses of powers. Judicial review is a special supervisory jurisdiction which is different from ordinary (adversarial) litigation between private parties. The Courts approach the supervisory jurisdiction in a special way. In a nutshell, the question is not whether the Court may disagree with what a public body has done. Rather, the question is whether the public body's approach is flawed by reason of some recognisable public law wrong”*. E' inoltre significativa l'espressione di S. Brown J in *R v HM the Queen in Council, ex p Vijayatunga* [1998] QB

giudice amministrativo, che non si sostituisce alla autorità amministrativa nell'esercizio di poteri che le sono propri, indirizza l'operato della pubblica amministrazione verso i canoni di legalità.

Questo sviluppo giurisprudenziale, a partire da circa quaranta anni, ha portato alla affermazione di principi di carattere generale che riguardano la generalità dei provvedimenti amministrativi. Nell'ordinamento inglese non si distingue, in effetti, tra provvedimenti di fonte amministrativa aventi carattere generale, come i regolamenti ossia la normativa di fonte secondaria delegata dalla legge, ed i provvedimenti invece rivolti verso i singoli. I principi affermati dalla High Court nell'ambito del judicial review concernono l'una e l'altra casistica, l'operato delle amministrazioni centrali e la attività delle autorità amministrative locali.

La High Court riconosce l'obbligo di correttezza procedimentale nell'esercizio dei pubblici poteri, che significa non eccedere e non abusare del potere conferito dalla legge, agire secondo buona fede e con ragionevolezza¹²⁰, ascoltando le parti coinvolte. Questi principi sono, per common law, delle regole di giustizia naturale, che si

322, 343E-F: “*Judicial review is the exercise of the court’s inherent power at common law to determine whether action is lawful or not; in a word to uphold the rule of law*”.

Come evidenziato dalle sentenze della High Court, l'approccio del judicial review non è quello di imporre all'organo amministrativo delle determinazioni, relativamente alle modalità di utilizzo del pubblico potere; si tratta invero di un approccio di tipo cooperativo, in quanto la High Court può richiedere alla autorità amministrativa che la decisione sia nuovamente presa, seguendo gli indirizzi forniti; oppure la High Court si limita ad una mera dichiarazione cui la autorità amministrativa si adegua. L'approccio collaborativo è evidenziato in *Fothergill Monarch Airlines Ltd* [1981] AC 251, 279 G: “*The court ... when it is engaged in reviewing the legality of administrative action, is doing so as mediator between the state in the exercise of its legislative power and the private citizen for whom the law made by Parliament constitutes a rule binding upon him and enforceable by the executive power of the State.*”

¹²⁰ Nel caso *Westminster Corporation v London & North Western Railway* [1905] AC 426, 430 si afferma: “*It is well settled that a public body invested with statutory powers ... must take care not to exceed or abuse its powers. It must keep within the limits of the authority committed to it. It must act in good faith. And it must act reasonably. The last proposition is involved in the second, if not in the first.*” Nel caso *R v Inland Revenue Commissioners, ex p Preston* [1985] AC 835, 862C si afferma: “*Judicial review is available where a decision making authority exceeds its powers, commits an error of law, commits a breach of natural justice, reaches a decision which no reasonable tribunal could have reached, or abuses its powers.*” Nel caso *Bushell v Secretary of State for the Environment* [1981] AC 75, 95 B si afferma: “*In exercising that discretion, as in exercising any other administrative function, they owe a constitutional duty to perform it fairly and honestly and to the best of their ability*”. Nel caso *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Doody* [1994] I AC 531 si afferma che l'obbligo di motivare le decisioni può costituire un ulteriore requisito procedimentale; si tratta infatti di un obbligo specifico di certi processi decisionali, che non è visto come un requisito di carattere generale.

In dottrina si veda: A. Tomkins, *Public Law*, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003; M. Fordham, *Judicial review handbook*, third edition, Oxford Portland Oregon, 2001.

applicano tanto nel contesto dei procedimenti aventi carattere giudiziale, dove assumono il significato di imparzialità del giudice e garanzia del contraddittorio, quanto nei procedimenti di natura amministrativa.

L'abuso di potere, che comporta l'invalidità dei provvedimenti, è un uso non ragionevole da parte dell'Amministrazione del potere conferitole dalla legge. Il sindacato di non ragionevolezza dell'atto trova in effetti una applicazione non facile da parte della High Court, perché il rischio è quello di sovrapporsi a valutazioni sul contenuto proprio del provvedimento, e su scelte aventi carattere discrezionale, che sono di competenza dell'autorità amministrativa. La direzione che la High Court ha inteso seguire è di dichiarare illegittimi, per abuso di potere, gli atti che violano i principi riconosciuti come fondamentali, come la certezza del diritto ed il diritto alla tutela giurisdizionale. Lo sviluppo di questa giurisprudenza è significativo perché evidenzia la affermazione all'interno del common law di diritti e prerogative dei privati che riguardano il rapporto con le istituzioni pubbliche e l'esercizio dei pubblici poteri¹²¹.

Riguardo il principio di contraddittorio, la High Court non riconosce che il confronto con la parte sia un obbligo tassativo per la Amministrazione, tale da comportare come conseguenza, necessariamente, la invalidità del provvedimento. La garanzia del contraddittorio va, invece, contestualizzata anche sulla base delle disposizioni di legge¹²².

¹²¹ I casi più significativi, evidenziati dalla dottrina inglese, sono i seguenti: R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Leech; R v Lord Chancellor, ex parte Witham; R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Simms; R v Cambridge Health Authority, ex parte B. Le vertenze sono promosse invocando il vizio di non ragionevolezza della normativa di fonte amministrativa, delegata dalla legge. Nel caso R v Secretary of State for the Home Department, la Corte ha invalidato un regolamento che autorizza il direttore di una prigione a non far recapitare la posta inviata dai detenuti, riconoscendo come principi costituzionali (non scritti) le prerogative dei cittadini offese dall'esercizio del potere discrezionale amministrativo. Un commento alla sentenza è riportato in Public law, di A. Tomkins, p. 184.

¹²² Come riporta A. Tomkins, Public Law, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003, p. 172: "... it may well be the case that the aspects of procedural fairness that the rules of natural justice prioritize (that is, not being biased and hearing the other side) may not always be the ones that are most important: what makes a procedure fair may depend on the context, or on the subject-matter." Riporta lo stesso autore a p. 174: "It is easy to see where the ideas underpinning the rules of natural justice come from – they come from the judge's own experience. But it is rather less easy to apply these rules to the variety of decision-making procedures that public administrators and executive officials employ The point for us is simply to note that the apparent simplicity and straightforwardness of the rules of natural justice are deceptive. Indeed, as the controversies over procedure at recent public inquiries

Un secondo momento importante nella affermazione dei principi di carattere generale che regolano l'esercizio della funzione amministrativa, accanto al procedimento giudiziale del *judicial review*, è l'introduzione nel 1998 della Convenzione Europea per i diritti dell'uomo con l'*Human Rights Act*.

Precedentemente alla emanazione della legge da parte del Parlamento, le Corti non applicavano la Convenzione, nonostante la stessa fosse già in vigore dagli anni '60, in base agli accordi internazionali; i cittadini in questo periodo dovevano pertanto appellare direttamente alla Corte Europea dei diritti dell'uomo per ottenere la tutela garantita dalla Convenzione. Con il recepimento da parte del Parlamento del contenuto della Convenzione è definita, all'interno dell'*Human Right Act*, la valenza di tali principi rispetto alla legge primaria ed i principi della convenzione iniziano a trovare una diretta applicazione nell'ordinamento del Regno Unito.

Dispone la sezione 3 dell'*Human Rights Act*: "*So far as it is possible to do so, primary legislation ...must be read and given effect in a way which is compatible with the Convention rights*"¹²³. E' disposto che le Corti devono interpretare la legge in conformità ai principi riconosciuti dalla Convenzione. Ove ciò non fosse possibile, ossia in presenza di una discrasia tra Convenzione e legge nazionale, le Corti fanno una *declaration of incompatibility*, ossia una dichiarazione di incompatibilità, e la questione è devoluta al Parlamento che decide se mantenere la norma nazionale, in contrasto con i principi della Convenzione, modificarla oppure abrogarla.

La dichiarazione di incompatibilità non produce la abrogazione della legge, né la sua disapplicazione da parte delle Corti.

demonstrate, it can often be extremely difficult to know how the rules of natural justice should be applied in practice. Sometimes natural justice will require that the decision-maker provide those affected by her decision the opportunity of making oral as well as written representations, and at other times it will not. Sometimes natural justice will require that at an oral hearing those affected are legally represented, and at other time it will not. Sometimes there will be a right to cross-examine others, and other times there will not. Sometimes the decision-maker will be required to give reasons for her decision, and at other times not. And so forth." Sulla problematica tra i precedenti si veda: *R. v Secretary of State for the Environment, ex parte Kirkstall Valley Campaign* [1996] 3 All ER 304; *Franklin v Minister of Town and Country Planning* [1948] AC 87; *R v. Lord Saville, ex parte A* [2000] I WLR 1855; *Lloyd v McMahon* [1987] AC 625; *R v Board of Visitors of the Maze Prison, ex parte Hone* [1988] AC 379; *Bushell v Secretary of State for the Environment* [1981] AC 75. In dottrina, si veda anche: Sir Richard Scott, *Procedures at Inquiries: The duty to be fair*, 1995, III *Law Quarterly Review* p. 596; Lord Howe, *Procedure at the Scott Inquiry*, 1996, *Public Law*, p. 445.

¹²³ Letteralmente "Fino a quando sia possibile farlo, la legislazione primaria deve essere interpretata e applicata in modo compatibile con le convenzioni dei diritti umani"

Dal 1998 le cause di judicial review rivolte all'invalidamento di un atto amministrativo per contrasto con i principi tutelati dalla Convenzione sono poste in termini di vizio di legittimità e non di abuso di potere. Questa posizione nuova è dovuta alla applicazione della sezione numero sei dell'Human Rights Act, che dispone: *"It is unlawful for a public authority to act in a way which is incompatible with a Convention right"*¹²⁴.

La dottrina anglosassone ritiene che per la violazione di principi diversi da quelli affermati dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo risultano ancora validi i precedenti anteriori al 1998.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

L'ordinamento tributario inglese non ha codificato dei principi generali che regolano la attività della Amministrazione Finanziaria, né dispone i requisiti formali degli atti di accertamento.

Nella legge è fissata la disciplina sostanziale delle imposte e sono conferiti i poteri alla Amministrazione Finanziaria per l'esercizio della propria attività istituzionale.

La necessità di una disciplina normativa dei tributi è espressione del principio di sovranità del Parlamento in materia di imposte, unico organo dello Stato, con funzione rappresentativa cui è attribuito il potere di disporre tributi sui cittadini¹²⁵.

Diversamente, invece, quanto all'esercizio dell'attività amministrativa, non sono poste normativamente delle regole, se non nei termini dei poteri istruttori esperibili, ed in questo modo, nel settore tributario, permangono prerogative di discrezionalità tipiche dell'amministrazione nella gestione dell'attività di accertamento e di riscossione.

L'articolo 1 del Taxes Management Act, del 1970, che disciplina le competenze dell'Amministrazione finanziaria nel settore delle imposte dirette, dispone: *"The*

¹²⁴ Letteralmente, "E' illegittimo per una pubblica autorità agire in modo incompatibile con la Convenzione dei diritti"

¹²⁵ J. David Oliver, Armonizzazione fiscale, modelli comunitari e autonomia del potere degli Stati membri. Il ruolo dei principi del diritto tributario nel sistema tributario del Regno Unito, in Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003; D. Southern, L'esigenza di sistema tra codificazione e principi, in Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003.

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs shall be responsible for the collection and management of (a) income tax, (b) corporation tax and (c) capital gain tax." E' a questa norma di legge che la dottrina inglese fa riferimento per evidenziare la presenza di un forte potere discrezionale della Amministrazione, nella gestione e nella riscossione delle imposte¹²⁶.

Fino al 2005 l'attività di amministrazione finanziaria era attribuita in modo distinto a due enti: Inland Revenue e HM Customs and Excise Departments, rispettivamente per i settori delle imposte dirette e indirette. Ciò spiega il motivo per cui le leggi che regolano i poteri amministrativi sono contenuti in atti normativi distinti, ancora ad oggi, nonostante l'intervenuta unificazione nel HM Revenue & Customs. Anche la giurisdizione è distinta, così che i ricorsi giudiziali in materia di imposte dirette ed indirette fanno capo a giudici differenti. Il Tax Management Act, del 1970, è il testo normativo centrale, quanto alla disciplina del procedimento di imposizione e del sistema degli appelli, in materia di imposizione diretta.

L'attività di controllo della Amministrazione Finanziaria inglese può essere distinta tra riscontri formali e sostanziali. La prima tipologia riguarda la correzione degli errori palesi presenti nelle dichiarazioni; è eseguita entro nove mesi dalla presentazione della dichiarazione e viene gestita in contraddittorio con il contribuente. L'articolo 9ZB del Taxes Management Act, intitolato *correction of personal or trustee return by Revenue*, dispone che gli Uffici correggono gli errori palesi e le omissioni evidenti delle dichiarazioni presentate, dandone comunicazione alla persona interessata, che può presentare delle osservazioni entro trenta giorni dalla data di notifica della correzione da parte dell'Ufficio. E' disposto che le rettifiche non producono effetto se la parte presenta delle osservazioni.¹²⁷

¹²⁶ Espressione della discrezionalità riconosciuta alla Amministrazione Finanziaria inglese è, ad esempio, la facoltà di definire gli *agreement*, che sono veri e propri accordi tra l'Ufficio ed il contribuente sulla imposta accertata.

¹²⁷ L'articolo 9ZB dispone, letteralmente: "(1) *An officer of the Board may amend a return under section 8 or 8 A of this Act so as to correct obvious error or omission in the return (whether errors of principle, arithmetical mistakes or otherwise).* (2) *A correction under this section is made by notice to the person whose return it is.* (3) *No such correction may be made more than nine months after (a) the day on which the return was delivered, or (b) if the correction is required in consequence of an amendment of the return under section 9ZA of this Act, the day on which that amendment was made.* (4) *A correction under this section is of no effect if the person whose return it is gives notice rejecting the correction.* (5) *Notice of rejection under subsection (4) above must be given (a) to the officer of the*

I controlli sostanziali, disciplinati dagli articoli 9A e seguenti del Taxes Management Act, iniziano con un avviso di indagine (*notice of inquiry*), che l'Ufficio può inviare entro dodici mesi dalla scadenza di presentazione della dichiarazione¹²⁸. Il controllo di tipo sostanziale per legge ricopre tutti gli aspetti relativi alla applicazione dell'imposta per l'anno di riferimento e può essere reiterato solamente se gli Uffici sono in grado di giustificare la presenza di elementi che non sono stati precedentemente valutati. La notifica di un nuovo accertamento è ammessa anche nel caso in cui l'Amministrazione ritenga che non siano stati correttamente valutati gli elementi emersi dalla istruttoria.

Il controllo sostanziale è eseguito, generalmente, attraverso la richiesta e l'esame di documentazione. Si tratta di una prerogativa prevista dall'articolo 19A che permette alla Amministrazione di richiedere una ampia gamma di documenti e di informazioni. E' possibile per l'Amministrazione richiedere al contribuente di fornire l'elenco delle spese sostenute in un anno, per confrontare la coerenza tra il tenore di vita con quanto dichiarato; può costituire oggetto di indagine fiscale la documentazione di cui la legge

Board by whom the notice of correction was given, (b) before the end of the period of 30 days beginning with the date of issue of the notice of correction.” La traduzione è la seguente: “(1) Un funzionario della Amministrazione può correggere una dichiarazione in base alla sezione 8 o 8 A di questo Atto allo scopo di correggere errori ovvi o omissioni della dichiarazione (errori di principio, aritmetici o altri). (2) La rettifica della dichiarazione in base a questa sezione è fatta attraverso una comunicazione alla persona che ha presentato la dichiarazione. (3) La correzione non può essere effettuata se sono trascorsi nove mesi (a) dalla data in cui la dichiarazione è presentata o (b) se la rettifica è fatta a seguito di una correzione della dichiarazione a norma dalla sezione 9ZA di questo Atto, dalla data in cui la correzione è fatta. (4) La rettifica prevista da questa sezione non produce effetto se il contribuente presenta delle comunicazioni in cui si oppone alle determinazioni dell'Ufficio. (5) La comunicazione deve esser presentata (a) al funzionario dell'Amministrazione che ha inviato la comunicazione di rettifica, (b) entro il termine di trenta giorni dalla notifica della rettifica”

¹²⁸ Dispone l'articolo 9A: “(1) *An officer of the Board may enquire into a return under section 8 or 8A of this Act if he gives notice of his intending to do so (“notice of enquiry”) (a) to the person whose return it is (“the taxpayer”), (b) within the time allowed. (2) The time allowed is (a) if the return was delivered on or before the filing date, up to the end of the period of twelve months after the filing date; (b) if the return was delivered on or before the filing date, up to and including the quarter day next following the first anniversary of the day on which the return was delivered. (3) A return which has been the subject of the notice of enquiry may not be the subject of another, except one given in consequence of an amendment of the return under section 9ZA of this Act. (4) An enquiry extends to anything contained in the return, or required to be contained in the return, including any claim or election included in the return.*” La traduzione è la seguente: “(1) Un funzionario dell'Amministrazione può eseguire il controllo di una dichiarazione in base all'articolo 8 o 8 A di questo Atto se ne dà notizia (*notice of enquiry*): (a) al contribuente (b) entro i termini previsti. (2) I termini sono: (a) dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione, se la dichiarazione è presentata nei termini (b) tre mesi ed un anno dalla data di presentazione della dichiarazione se la dichiarazione è presentata oltre i termini ... (3) Una dichiarazione non può costituire oggetto di più controlli.”

non prescrive obbligo alcuno di conservazione ed anche i dati bancari¹²⁹. La richiesta di documentazione prevista dall'articolo 19 A è un potere molto incisivo, formulato dalla legge in termini molto ampi.

L'interesse della Amministrazione Finanziaria di acquisire gli elementi per l'istruttoria è tutelato da norme sanzionatorie, che si applicano a fronte dell'inadempimento del contribuente. E' previsto che, a fronte di simili prerogative della Amministrazione, e alla minaccia di sanzioni, il contribuente può entro trenta giorni dalla notifica di una richiesta di documentazione presentare appello al giudice, il Commissioner. Il giudice valuta se la richiesta dell'Amministrazione Finanziaria è ragionevole in considerazione dello specifico controllo, nell'ambito dell'esercizio dei poteri previsti dalla legge. La richiesta di documenti è temporaneamente inefficace, fino alla decisione del giudice¹³⁰. La legge dispone, inoltre, il potere di chiedere documenti ed informazioni a soggetti terzi¹³¹; in questo caso, l'articolo 20, comma 3 del Taxes Management Act dispone che l'ispettore è tenuto a richiedere la autorizzazione dell'autorità centrale, il Board, ed il consenso dei Commissioners. Il soggetto destinatario della richiesta entro trenta giorni dalla notifica può opporsi, davanti al giudice, gli Special Commissioners, contestando l'onerosità eccessiva dell'adempimento richiesto.

Il contribuente, interessato dall'indagine, viene usualmente informato della richiesta formulata al terzo; è possibile, tuttavia, che i Commissioners dispongano di non dovere informare il contribuente delle indagini fiscali in corso sul suo conto. Potrebbe trattarsi ad esempio del caso in cui sussistano ragionevoli motivi per sospettare la presenza di una frode. La comunicazione al contribuente interessato non è invece prevista quando

¹²⁹ E' interessante sul punto il precedente: *Accountant v Inspector of Taxes*, [2000] STC (SCD) 522.

¹³⁰ In *Vodafone 2 v Revenue and Customs Commissioners*, pubblicata in *International tax law reports* 2005, part 1, n. 8, p. 27 è affrontata la questione della ragionevolezza di una richiesta di documentazione ad una società, formulata dalla Amministrazione, ai fini della applicazione di una clausola antielusiva che potrebbe essere in contrasto con la disciplina nazionale. Gli Special Commissioners presentano rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Ue, perché sia chiarito se la norma nazionale è compatibile con quella comunitaria; osservano che la richiesta della società di annullare l'indagine in corso potrebbe essere fondata nel caso in cui la disciplina nazionale fosse contraria al diritto comunitario, in quanto la società oggetto di controllo verrebbe a sostenere costi amministrativi a fronte dell'indagine fiscale, destinata ad essere invalidata dalla applicazione del diritto comunitario.

¹³¹ Un caso giurisprudenziale di interesse, a riguardo, è *R. v. O'Kane & Clarke, ex p. Northern Bank Limited* [1996] S.T.C. 1249, in cui una banca si oppone ad una richiesta di documentazione formulata dalla Amministrazione in modo generico, ossia senza individuare con precisione le tipologie di documenti richiesti. La vertenza si conclude a favore della Banca. Il caso è sintetizzato in *Whiteman on income tax*, 17[^] edition, p. 682.

l'indagine della Amministrazione, attraverso la richiesta di documentazione a soggetti terzi, riguarda in modo generico un gruppo di contribuenti appartenenti ad una determinata categoria prescelta, ma non individuati nominalmente.

Il controllo fiscale termina con una comunicazione di fine indagini (*closure notice*), in cui sono comunicati gli addebiti al contribuente, ovvero è indicato, in alternativa, che non è rilevata alcuna irregolarità¹³². Avverso tale comunicazione, nel caso in cui siano rilevate delle violazioni, è esperibile l'appello ai Commissioners.

Una peculiarità della disciplina positiva sui controlli fiscali ad oggi vigente sta nella possibilità per il contribuente di sollevare, già nel corso degli stessi, una azione davanti agli Special Commissioners, in merito a questioni, su cui non c'è univocità di vedute tra Amministrazione e contribuente. La disciplina positiva prevede che la soluzione data dagli Special Commissioners è vincolante, tanto per l'Amministrazione quanto per il contribuente. Questa specifica tipologia di ricorso è disciplinata dall'articolo 28ZA del Taxes Management Act.¹³³

Accanto alla richiesta di documentazione e di informazioni, un altro tipo di istruttoria è costituito dall'accesso presso le imprese. L'accesso, nell'ordinamento inglese, deve essere autorizzato dal giudice ordinario (*Circuit Judge* in England e Wales, *Sheriff* in Scotland e *County Court Judge* in Northern Ireland); viene concesso a condizione che

¹³² L'articolo 28A, relativo alla comunicazione di fine indagini, dispone: "(1) An enquiry under section 9A (1) of this Act is completed when an officer of the Board by notice (a "closure notice") informs the taxpayer that he has completed his enquiries and states his conclusion. In this section "the taxpayer" means the person to whom notice of enquiry was given. (2) A closure notice must either: (a) state that in the officer's opinion no amendment of the return is required, or (b) make the amendments of the return required to give effect to his conclusion. (3) A closure notice takes effects when it is issued...."

¹³³ Dispone l'articolo 28 ZA, rubricato Referral of questions during enquiry: "(1) At any time when an enquiry is in progress under section 9A(1) or 12AC(1) of this Act, any question arising in connection with the subject-matter of the enquiry may be referred to the Special Commissioners for their determination. (2) Notice of referral must be given (a) jointly by the tax payer and an officer of the Board, (b) in writing, (c) to the Special Commissioners. (3) The notice of referral must specify the question or questions being referred. (4) More than one notice of referral may be given under this section in relation to an enquiry. ..." La traduzione è la seguente: "(1) In ogni momento, quando c'è un controllo in atto in base alla sezione 9A (1) o 12 AC(1) di questa legge, ogni questione connessa all'oggetto e all'ambito del controllo può essere posta agli Special Commissioners, per un pronunciamento. (2) La richiesta deve essere formulata (a) congiuntamente dal contribuente e dal funzionario della Amministrazione, (b) in forma scritta, (c) agli Special Commissioners. (3) La richiesta deve indicare la questione o le questioni su cui si chiede il pronunciamento. (4) Per ogni controllo possono essere formulate più richieste." L'istituto, introdotto a decorrere dall'11/05/2001, è descritto in Whiteman on income tax, 17^a edition, p. 711.

sussistano dei ragionevoli motivi per sospettare la presenza di frode; l'accesso deve inoltre essere considerato necessario per acquisire utili elementi probatori.

Con la autorizzazione del giudice, i funzionari della Amministrazione sono autorizzati ad entrare nei locali dell'impresa anche utilizzando la forza, a fare perquisizioni e a requisire le prove¹³⁴.

A seguito di una attività istruttoria che dia evidenza di irregolarità, la Amministrazione dà comunicazione al contribuente delle imposte dovute, che scaturiscono dai controlli effettuati. Il contenuto dell'atto non è prescritto dalla legge, ma sono presenti delle regole di prassi uniformi, disposte da parte della Amministrazione, precisamente dal Board. L'atto non è invalidabile per vizio di forma.

Riporta in merito il manuale Whiteman on income tax: *“An assessment is in a form prescribed by the Board, but no assessment is void or voidable for want of form if it is in substance and effect in conformity with the Acts, and the person or property charged is designated according to common intent and understanding. To be valid an assessment must include a statement of the amount of tax payable¹³⁵.”* Si tratta, evidentemente, di una consistente differenza rispetto ai Paesi dell'Europa continentale, in cui l'avviso di accertamento è un atto formale, i cui elementi sono tassativamente predeterminati per legge, e da cui deriva una disciplina normativa della invalidità che fa perno sugli stessi.

Per chiarire meglio questo aspetto dell'ordinamento inglese, è utile un raffronto con i precedenti giudiziali in cui sono sollevati dai contribuenti dei motivi di doglianza rispetto alla carenza di alcune indicazioni, ritenute rilevanti, nell'atto di accertamento. Dalla casistica giurisprudenziale emerge che i giudici inglesi sono portati a valutare la correttezza di un accertamento fiscale dal punto di vista sostanziale, rispetto alla

¹³⁴ Dispone in proposito l'articolo 20C del Taxes Management Act, rubricato Entry with warrant to obtain document: *“(1) If the appropriate judicial authority is satisfied on information on oath given by an officer of the Board that: (a) there is reasonable ground for suspecting that an offence involving serious fraud in connection with or in relation to tax is being committed and that evidence of it is to be found on premises specified in the information; and (b) in applying under this section the officer acts with the approval of the Board given in relation to the particular case, the authority may issue a warrant in writing authorising an officer of the Board to enter the premises, if necessary by force, at any time within 14 days from the time of issue of the warrant, and search them.”*

¹³⁵ Traduzione: L'accertamento ha la forma prescritta dal Board, ma nessun accertamento è nullo o annullabile per vizi di forma, se nella sostanza e per gli effetti è conforme alla legge, e le persone o le proprietà accertate sono individuate secondo la comune esperienza.

determinazione del maggiore imponibile e della maggiore imposta, in relazione agli elementi probatori raccolti nel corso delle indagini. Eventuali errori o imprecisioni da parte della Amministrazione nella formulazione dell'atto non determinano, in sede di appello, la soccombenza della Amministrazione.

In *Murphy v. Elders*¹³⁶ si afferma che un errore nel nome della persona responsabile, o nella descrizione dei profitti o delle proprietà, o nell'ammontare delle imposte non è un motivo per invalidare l'accertamento. In *Bath and West Counties Property Trust Ltd. V Thomas*¹³⁷, i profitti derivanti dalla vendita di un terreno sono accertati come capital gain di breve periodo, ossia nella scheda D, caso VII; in base ai fatti successivamente emersi, si è invece palesato che l'accertamento avrebbe dovuto riferirsi alla scheda D, caso I, ma a quel punto i termini di accertamento sono prescritti. Il giudice riconosce che la causa dell'errata qualificazione è dovuta al comportamento del contribuente, che ha sviato il funzionario e conferma l'accertamento delle maggiori imposte sulla base della corretta disciplina positiva applicabile¹³⁸.

Par. 3 I limiti della tutela procedimentale e la preferenza per la tutela giudiziale

A me pare opportuno evidenziare che il sistema anglosassone presenta degli aspetti interessanti che consistono nella possibilità di ottenere una tutela giudiziale già nel corso dell'istruttoria, a fronte dell'esercizio da parte della Amministrazione degli ampi poteri di indagine previsti dalla legge. Va infatti riconosciuto che il diritto di proporre una azione giudiziale è fortemente sentito nell'ordinamento inglese come uno dei principi fondamentali¹³⁹. Come già evidenziato, il contribuente può opporsi da subito all'inizio dell'istruttoria di controllo a fronte di una richiesta di documentazione, e anche ai terzi cui la Amministrazione presenta richiesta di documentazione è data la

¹³⁶ *Murphy v. Elders* (1973) 49 T.C.

¹³⁷ *Bath and West Counties Property Trust Ltd v. Thomas* (1978) 52 T.C.

¹³⁸ La Corte riconosce, nella sentenza, di avere la prerogativa di un potere discrezionale, in base al *Taxes Management Acts*, per cui può trattare l'accertamento come se fosse correttamente formulato. L'utilizzo del potere discrezionale è, nel caso, giustificato dal comportamento del contribuente, che ha sviato il funzionario.

¹³⁹ M. Fordham, *Judicial review handbook*, third edition, Oxford Portland Oregon, 2001.

medesima prerogativa di presentare ricorso a fronte di una pretesa formalizzata¹⁴⁰. Non meno interessante è la possibilità data al contribuente di avanzare delle questioni al giudice tributario nel corso delle indagini, ed ottenere in questo modo risposte vincolanti anche per la Amministrazione. Accanto all'appello, azionabile dal contribuente nei casi tassativamente previsti dalla legge, è riconosciuto anche in ambito fiscale la possibilità del judicial review, in ogni momento dell'istruttoria.

A me pare opportuno evidenziare, in un'ottica comparativa, che nel sistema tributario inglese la azionabilità della tutela giudiziale è immediata e contestuale ai controlli fiscali, e non posticipata al momento della notifica formale dell'atto di imposizione che segue l'istruttoria. Questa possibilità di accesso immediato alla tutela giudiziale pare quindi una soluzione pragmatica, utile per risolvere le controversie sul nascere, e resa necessaria anche dagli ampi poteri conferiti dalla legge agli Uffici in modo tale che sia possibile per il contribuente contrastare efficacemente eventuali abusi da parte della Amministrazione.

La soluzione di riconoscere ampi spazi per un confronto diretto con il giudice, e quindi il favore per la tutela di tipo giudiziale, che emerge fortemente nell'ordinamento inglese, si accompagna ad una minore sensibilità sulla tutela procedimentale nella fase di accertamento. Il confronto tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria è una prassi diffusa¹⁴¹, ma l'Ufficio non è vincolato dalla necessità di esperire una fase procedimentale di contraddittorio nell'accertamento.

Par. 4 Il sistema inglese di tutela giudiziale nel settore tributario

La forma principale di rimedio giudiziale, nel sistema tributario anglosassone è l'appello davanti ai General e Special Commissioners, previsto dal Tax Management

¹⁴⁰ Va evidenziato in proposito che sono presenti precedenti in cui l'azionabilità della tutela giudiziale è ammessa anche a fronte di una richiesta informale da parte della Amministrazione, che fa leva sull'approccio collaborativo con la parte. Si veda *Vodafone 2 v Revenue and Customs Commissioners*, pubblicata in *International tax law reports 2005*, part 1, n. 8, p. 27.

¹⁴¹ Tra i documenti di prassi più recenti, si veda: *HM Revenue and Customs and the Taxpayer: Modernising powers, deterrents and safeguards*, pubblicato sul sito internet di HM Revenue and Customs.

Act¹⁴². C'è poi il judicial review, ammesso in tutti i casi in cui non è possibile per legge l'azionabilità dell'appello ai Commissioners. Un'altra possibilità di azione giudiziale è la richiesta di risarcimento dei danni, residuale, perché generalmente intentata quando l'appello non è possibile, ed in luogo del judicial review.

Iniziando con l'esame della disciplina dell'appello del contribuente ai General e agli Special Commissioners¹⁴³, è la legge a definirne la rispettiva giurisdizione, per cui il rimedio è azionabile solamente per le fattispecie espressamente previste, entro i termini di legge. Non è semplice dare una qualificazione di questa forma di rimedio a favore del contribuente, di fronte alla attività di controllo esperita da parte degli organi amministrativi. Che i Commissioner esercitino funzioni giudiziali è riconosciuto da Lord Reid in *Re Vandervell's Trusts*¹⁴⁴; sussistono tuttavia, in capo agli stessi, delle prerogative, in effetti molto ridotte, che possono qualificarsi quali funzioni di tipo amministrativo che costituiscono un retaggio del passato¹⁴⁵. L'aspetto più peculiare è dato dalla circostanza che i Commissioners, in sede di appello, possono accertare le imposte aumentando quanto già determinato dall'Amministrazione, se dagli elementi

¹⁴² Dispone l'articolo 31 del Taxes Management Act: "(1) An appeal may be brought against (a) any amendment of a self-assessment under section 9C of this Act (amendment by Revenue during enquiry to prevent loss of tax), (b) any conclusion stated or amendment made by a closure notice under section 28A or 28B of this Act (amendment by Revenue on completion of enquiry into return), (c) any amendment of a partnership return under section 30B (1) of this Act (amendment by Revenue where loss of tax discovered), or (d) any assessment to tax which is not a self-assessment." Letteralmente: "(1) È ammesso l'appello avverso: (a) ogni correzione di una autoliquidazione di imposte in base alla sezione 9C di questa Legge (correzione da parte del Revenue durante le indagini per prevenire la perdita di imposte); (b) ogni conclusione o correzione indicata nella chiusura di indagine in base alla sezione 8A o 28B di questa Legge (correzione da parte del Revenue al termine del controllo della dichiarazione); (c) ogni correzione di dichiarazioni di gruppo in base alla sezione 30B (1) di questa Legge (correzione di dichiarazione a fronte di perdite di gettito riscontrate); (d) ogni accertamento di imposte che non è una autoliquidazione del contribuente."

¹⁴³ Il riparto di competenze tra Special Commissioners e General Commissioner è disciplinato dagli articoli 31B e 31C, del Taxes Management Act, mentre gli articoli 46 e successivi ne definiscono la giurisdizione. Per la casistica delle azioni proponibili, si rimanda a *Whiteman on income tax*, third edition, p. 1367.

¹⁴⁴ *Re Vandervell's Trust's* (1971) 46 T.C. 341.

¹⁴⁵ Riporta a proposito *Whiteman on income tax*, third edition, p. 1368: "*The administrative and the judicial functions of the General and Special Commissioners were not clearly distinguished in the Income Tax Acts; the latter body, in particular, had a number of functions which were purely administrative. Over the years the administrative functions of both bodies of Commissioners have been very largely removed and, with few exceptions, only the judicial ones now remain. If they are acting in an administrative capacity and no appeal is provided by statute, the only method by which the way they have exercised their functions can be challenged, if at all, is by way of judicial review. These judicial functions are only quasi-judicial as there is no lis between the Revenue and the taxpayer on an appeal to the Commissioners.*"

presentati nel corso del giudizio emerge una maggiore base imponibile in capo al contribuente. Questa prerogativa non è presente, generalmente, nei sistemi giudiziari europei. Proprio questa facoltà riconosciuta ai General ed agli Special Commissioners, di esercitare il potere di accertamento ed incrementare la base imponibile, evidenzia la spiccata propensione di questa giurisdizione sul merito della vertenza e sul riesame dei fatti¹⁴⁶.

E' interessante, in proposito, la dottrina anglosassone¹⁴⁷ che si è interessata dell'analisi della figura dei General e degli Special Commissioners, in un'ottica di evoluzione storica, perchè evidenzia proprio gli elementi che contraddistinguono il passaggio da un ruolo e da prerogative fortemente vicine alle funzioni amministrative, ad un ruolo maggiormente vicino a quello giudiziale.

Una chiave di lettura proposta dalla dottrina, per scandire i diversi passaggi, sta nella analisi dei poteri di indagine riconosciuti a questi organi, nell'esercizio delle proprie funzioni. Nel quattordicesimo secolo i Commissioners si occupano di accertamenti, riscossione e contestualmente di appelli dei contribuenti. Si evidenzia pertanto in capo al medesimo organo una sovrapposizione di funzioni, che constano nell'esercizio della attività amministrativa e nel riesame della stessa, su istanza dei contribuenti. Per un breve periodo di tempo, dal 1799 al 1803, sono distinti i Commissioner con funzioni di accertamento ed i Commissioner of Appeal, competenti per decidere gli appelli. Ai Commissioners of Appeal sono attribuiti degli ampi poteri di indagine, per ottenere le

¹⁴⁶ Whiteman on income tax, third edition, p. 1380 riporta sul punto che è tuttavia possibile che per legge sia escluso ai Commissioners di entrare nel merito di alcune questioni. *"It is sometimes argued that the Commissioners have no right to decide a particular point on the ground that the determination of that point is referred by statute to some other body, such as the Board of Inland Revenue. It appears that this ground of objection is only valid, provided that the point necessarily arises in the determination of the appeal, if the statute clearly makes the determination of that other body final and conclusive [Port of London Authority v IRC [1920] 2 k.b. 612; 12 t.c. 122; London & National Property Co. Ltd. V I.R.C. (1947) 29 t.c. 303; R. v I.R.C., ex p. France Fenwick & Co., Ltd [1918] 1 K. B. 143; Williamson Film Printing Co., Ltd. V. I.R.C. [1918] 2 k. B. 720; I.R.C. v Auld, Pemberton & Co., Ltd. [1919] 2 I.R. 66."* Lo stesso manuale a p. 1381 precisa che la decisione dei Commissioners è finale e conclusiva, può essere soggetta solo al riesame di altri organi giudiziari. *"The determination of the Commissioners on an appeal, when embodied in a formal order, is final and conclusive subject only to any order of a court..... the same point may not be litigated again for the same year, nor can it be raised by an additional assessment based on a discovery by the Inspector ... this does not prevent a new question being raised by an additional assessment"*.

¹⁴⁷ C. Stebbings, The General Commissioners of Income Tax: Assessors or Adjudicators?, in British tax review, 1993, p. 52.

informazioni necessarie ad una corretta determinazione dell'imposta¹⁴⁸, che possono ridurre ovvero aumentare, rispetto alla quantificazione dei Commissioners. I poteri dei Commissioners of Appeal comprendono anche la convocazione di persone, incluso il contribuente. Per questo periodo storico, il potere di accertamento può dirsi ancora una prerogativa dei Commissioners, e dei Commissioners of Appeal. La costituzione di due organi distinti non porta infatti ad una completa separazione tra competenze di tipo amministrativo e giudiziarie.

Nel 1803 sono aboliti i Commissioners of Appeal e le funzioni amministrative nonché la competenza per la decisione degli appelli è attribuita ai General Commissioner. Limitatamente ad alcune tipologie di redditi, per le fattispecie che rientrano nella scheda D, l'accertamento è espletato da un ulteriore organo, gli Additional Commissioners, mentre l'appello è sempre di competenza dei General Commissioners. Sono limitati contestualmente i poteri di indagine nell'istruttoria di appello, come ad esempio riguardo la possibilità di convocare la parte, che è abrogata e non sarà più ripristinata. Nello stesso tempo sono modificate le regole di giudizio previste dalla legge, per cui gli accertamenti sono semplicemente confermati oppure ridotti, a fronte degli elementi esposti in sede di giudizio, ma senza fare carico all'organo giudicante di esperire una nuova istruttoria sul caso, per addivenire ad una autonoma determinazione delle imposte¹⁴⁹. La nuova disciplina sulla procedura di appello è contenuta in una legge del Parlamento denominata *Act for consolidating certain of the provision contined in any Act or Acts relating to the duties under the Management of the Commissioners for the Affairs of the Taxes*, la cui disciplina costituisce la base dell'odierno Tax Management Act. Il 1803 costituisce quindi una svolta portante, da

¹⁴⁸ Come riporta C. Stebbings, in *The General Commissioner of Income Tax: Assessors or Adjudicators*, in *British tax review* 1993, p. 53, "They were given wide investigative powers in order to obtain information as they shall think necessary for ascertaining the due Proportions which such Party or Parties assessed ought to pay by virtue of this Act. (39 Geo. III, c.13, s.64). This was express statutory authority to the effect that the primary function even of the appellate body was to ascertain the correct amount of the tax payable."

¹⁴⁹ Come riporta C. Stebbings, in *The General Commissioner of Income Tax: Assessors or Adjudicators*, in *British tax review*, 1993, p. 536, "The Act in effect allowed each party to appear and give evidence to support their own case; the person charged to show the assessment made upon him was too high, the Crown to show the assessment was correct. The Commissioners were impliedly limited to a consideration of this evidence to ascertain whether in that light the assessment was correct. As in the substantive Act there is no suggestion of an inquiry de novo to arrive at the true and correct assessment."

un sistema di appelli di tipo inquisitorio, in cui ai Commissioner sono attribuiti ampi poteri di indagine, nonché di accertamento, ad un modello più vicino a quello di tipo accusatorio, in cui il giudice è terzo e valuta, in primo luogo, sulla base degli elementi presentati dalle parti e con limitati poteri, per l'integrazione degli elementi di prova.

La stessa impostazione di fondo si ritrova oggi, con i Commissioners che fruiscono di poteri limitati, decidono quindi sulla base degli elementi prodotti dalle parti, ma con l'ulteriore prerogativa di poter determinare un incremento dell'imponibile accertato, in base agli elementi analizzati¹⁵⁰.

L'impostazione di base dell'attuale sistema di appello, con il giudice che è terzo tra le parti, si evince, in modo chiaro, in un caso del 1982, *Wicker v. Fraser*¹⁵¹, deciso dalla High Court. In sintesi, il contribuente prova ad introdurre davanti alla High Court un motivo di impugnazione nuovo, ossia la spettanza di oneri deducibili, impugnando la decisione dei General Commissioner, perchè il giudice, di propria iniziativa, non ha considerato questo aspetto, e non ha quindi correttamente determinato l'imposta. La High Court osserva che la richiesta del riconoscimento delle deduzioni doveva essere avanzata in sede di appello e non successivamente; la funzione dei Commissioners non

¹⁵⁰ Si precisa che, ad eccezione dei casi in cui la Amministrazione accerta la presenza di frode fiscale, e fruisce pertanto dei termini più ampi di accertamento previsti dalla legge rispetto ai termini ordinari, l'onere della prova in sede di appello è rimesso in capo al contribuente, per cui il giudice in mancanza di idonei elementi prodotti dalla parte conferma l'accertamento della Amministrazione. Riporta Whiteman on income tax, third edition, 1988, p. 1379: *"Unless the assessment is based on some condition precedent which the Revenue have to establish, the onus is on the appellant to discharge the assessment, even though it is based on an estimate made by the assessing body or person. He must do this by tendering lawful evidence. When no accounts or unsatisfactory accounts are produced and the case is adjourned for further evidence by the appellant, which he fails to give at the adjourned hearing, the Commissioners are entitled to confirm the assessment. They may do this at the first hearing if no accounts or evidence are produced. If the Commissioners decline to accept accounts they must have some valid reason for doing so; circumstantial evidence is sufficient or the Commissioners may rely on their own business evidence. ..."*. In *Reed v. Nova Securities* [1985] S.T.C. 124, la House of Lord afferma che, quando i fatti riguardanti la vertenza sono complessi, è fondamentale che il contribuente possa richiedere di fornire una prova in forma orale per giustificare i motivi di ricorso. Sull'argomento dell'onere della prova sono inoltre interessanti alcuni precedenti in cui il contribuente presenta appello ai Commissioners, opponendo come motivo che l'accertamento non è formulato *"at the best of the inspector judgment"* senza proporre altri elementi a proprio favore. In *Phillimore v Heaton*, [1989] S.T.C. 374, il contribuente sostiene che i criteri utilizzati per la determinazione del reddito accertato si discostano da quelli seguiti negli accertamenti relativi agli anni precedenti, in cui il reddito è concordato con l'Amministrazione attraverso un agreement; secondo il giudice l'elemento proposto dal contribuente non costituisce una prova e l'appello non è accolto. *"The fact that earlier years had been agreed at lower amounts, even if in evidence before the Commissioners, would not of itself render a much higher subsequent assessment invalid for want of judgment in estimation by the Inspector"*.

¹⁵¹ [1982] S.T.C. 505.

consiste nell'accertare la corretta imposta dovuta, ma solo nel confermare oppure nel correggere l'accertamento dell'Ufficio, in base ai motivi prodotti dal contribuente. L'oggetto dell'appello non consiste nel determinare un corretto accertamento, quanto piuttosto nel decidere se sono fondati i motivi di doglianza prodotti dal contribuente, sulla base delle prove prodotte; ne deriva che l'accertamento è per legge confermato in mancanza di elementi, idonei a contestarne la validità, presentati dal contribuente.

La possibilità prevista per i Commissioners di aumentare la base imponibile accertata in seguito all'istruttoria processuale¹⁵², contenuta alla sezione 50 del Tax Management Act, è interpretata dalla dottrina¹⁵³ alla luce del caso *Wiker v Fraser*, nel significato di riconoscere il potere dei Commissioners di incrementare l'accertamento dell'Ufficio a seguito di valutazioni proprie se, in base ai fatti che emergono nella procedura di appello, si presenta una maggiore base imponibile; non pare invece ammissibile la domanda dell'Ufficio, in appello, di incrementare l'accertamento¹⁵⁴.

Passando al *judicial review*, con questo rimedio giudiziale il contribuente può sollevare motivi di doglianza riguardo le modalità di esercizio del potere da parte dell'autorità amministrativa, in tutti i casi in cui la legge non conferisce diritto di azionare l'appello

¹⁵² Dispone il Taxes Management Act, section 50: "(6) *If, on the appeal, it appears to the majority of the Commissioners present at the hearing, by examination of the appellant on oath or affirmation, or by other lawful evidence, that the appellant is overcharged by any assessment, the assessment shall be reduced accordingly, but otherwise every such assessment shall stand good. (7) If on any appeal it appears to the Commissioners that the person assessed ought to be charged in an amount exceeding the amount contained in the assessment, the assessment shall be increased accordingly.*"

La possibilità prevista per legge che i Commissioner possano incrementare l'accertamento comporta inoltre che non sia possibile per il contribuente rinunciare all'appello, senza il consenso della controparte. L'appellante è pertanto tenuto a comunicare alla Amministrazione le proprie intenzioni di rinunciare all'appello, e se la Amministrazione non risponde entro trenta giorni, il consenso si considera ottenuto.

¹⁵³ C. Stebbings, *The General Commissioner of Income Tax: Assessors or Adjudicators*, in *British tax review*, 1993, p. 52.

¹⁵⁴ Riporta Whiteman on income tax, third edition, p. 1380: "*At the conclusion of the hearing the Commissioners may discharge, reduce or increase any assessment under appeal. If they cannot say that the appellant is undercharged or overcharged they must confirm the assessment. It should be noted that they may increase the assessment if the evidence justifies this course. They need say nothing about the amount of tax to be charged; if they increase or reduce the assessment, the tax charged by the assessment is automatically taken to have been increased or reduced accordingly. They have no power to go into matters not raised by the appeal.*". Un caso in cui l'accertamento è incrementato è *Salmon v. Havering Commissioners* (1968) 45 T.C. 77. Come precisato in Whiteman on income tax, third edition, p. 1380: "... *the Revenue has no right to adduce evidence or to give reasons for any increase in the assessment notwithstanding that the Commissioners have power to do so.*"

ai Commissioners. E' interessante analizzare le sentenze più significative di judicial review¹⁵⁵ in ambito tributario.

Il primo caso registrato è *Dyson v. The Attorney General*, del 1911, e riguarda alcune richieste di informazioni indirizzate ai proprietari terrieri, ai fini della valutazione delle proprietà. Il contribuente Dyson impugna la richiesta ricevuta, sostenendo che contiene domande non autorizzate dalla legge e ottiene dal giudice una pronuncia in cui viene dichiarato che la richiesta dell'Amministrazione è improduttiva degli effetti di legge, per cui l'inottemperanza alla richiesta non dà luogo all'applicazione di sanzioni¹⁵⁶.

Nel caso *Wiseman v. Borneman*¹⁵⁷, del 1971, è affermato che il compito di un giudice non consiste solamente nel controllare se il procedimento della autorità amministrativa è conforme alla legge; è invero necessario analizzare il procedimento e chiedersi se è ingiusto nei confronti del contribuente, in modo tale che il giudice possa supplire le imperfezioni del legislatore¹⁵⁸.

Un altro caso, del 1986, *R v. Customs and Excise Commissioners, ex p. Hedges and Butler Ltd*¹⁵⁹, riguarda un regolamento che impone l'obbligo di conservare della

¹⁵⁵ Al momento, il contribuente è tenuto a scegliere se azionare l'appello ovvero il judicial review, la cui giurisdizione è rimessa ad organi differenti. La dottrina più recente, nell'ambito delle proposte di riforma dell'assetto giudiziale in materia fiscale, suggerisce di consentire anche in sede di appello l'impugnazione per judicial review. Si veda sul punto J. F. Avery Jones, *The reform of the tax tribunals: a Story of Uncompleted Business*, in *British tax review*, 2000, n. 3, p. 282.

¹⁵⁶ Commenta a proposito Lord Woolf in *Tax and judicial review*, *British Tax review*, 1993, p. 219: *"The case was a landmark for review by the courts because it established that a court could grant a declaration in civil proceedings even if the plaintiff had no cause of action in the conventional sense. This led to an expansion of the scope of the courts' power to grant declaratory relief. The declaration became a method by which judges were able to exercise a supervisory jurisdiction over administrative bodies. It was now open to the taxpayer in the appropriate circumstances to take the initiative by seeking a declaration as to the lawfulness of the Revenue's action."*

¹⁵⁷ *Wiseman v Borneman* [1971] A.C. 297; [1969] 3 All. E.R. 275.

¹⁵⁸ Come afferma Lord Wilberforce: *"I am not ... satisfied with an approach which merely takes the relevant statutory provision, subjects it to a literal analysis and cuts straight through to the conclusion that Parliament has laid down a fixed procedure which only has to be literally followed to be immune from attack. It is necessary to look at the procedure in its setting and ask the question whether it operates unfairly to the taxpayer to a point where the court must supply the legislative omission."*

¹⁵⁹ *R. v. Customs and Excise Commissioners, ex p. Hedges and Butler Ltd* [1986] 2 All E.R. 164. Riporta Lord Woolf, *Tax and judicial review*, *British tax review*, 1993, p. 221: *"In R. v. Customs and Excise Commissioners, ex p. Hedges and Butler Ltd the court granted a declaration that regulations were ultra vires in so far as they required a warehouse occupier to keep and preserve certain records relating to his business. This was notwithstanding that the statutory power to make regulations was in very wide terms providing "that the regulations may contain such incidental or supplementary provisions necessary or expedient for the protection of the revenue". The court took the view that although the regulation might be expedient if not necessary for the protection of the Revenue they could not be regarded as incidental or supplementary since they created a new and radically more extensive*

documentazione ai fini fiscali, emanato superando i limiti previsti nella legge delega del Parlamento. La Corte adita dichiara il regolamento ultra vires.

A queste aperture della giurisprudenza la dottrina anglosassone attribuisce il merito di stabilire dei principi idonei a contrastare l'abuso nell'esercizio dei poteri da parte della Amministrazione Finanziaria. Il giudice, pertanto, interviene quando nell'esercizio dei poteri di controllo la Amministrazione non rispetta il dettato normativo e va al di là delle prerogative che sono consentite alla Amministrazione. Sono inoltre presenti delle aperture relative a circostanze in cui il procedimento previsto dalla legge è valutato come ingiusto, dal giudice, nei confronti del contribuente.

Numerosi sono, tuttavia, i judicial review che hanno visto soccombere i contribuenti. Si può citare ad esempio R. v. Inland Revenue Commissioners, ex p. Rossminster Ltd, in cui la parte contesta l'abuso di potere a fronte di un accesso presso la sede dell'azienda, autorizzato dal giudice. Il contribuente contesta che nel corso dell'accesso sono rimossi dei documenti non inerenti alle indagini, ed in consistente quantità. La House of Lord conferma la legittimità dell'operato della Amministrazione Finanziaria, posto a tutela del pubblico interesse. L'interesse dello Stato, secondo il giudice, prevale nel caso di specie rispetto alle prerogative del singolo, dal momento

set of powers than were contained in the statute". Un altro caso interessante di judicial review in materia fiscale è R. v O'Kane & Clarke, ex p. Northern Bank Limited [1996] S.T.C. 1249, in cui viene accolta la tesi del contribuente circa l'eccessiva onerosità della richiesta di documentazione, che non trova una contropartita in un effettivo interesse per la documentazione da parte della Amministrazione ai fini dell'indagine: *"The evidence indicates, and I accept, that in most cases the Inspector who is given access to the material gathered together in response to Notices in these wide form has little or no interest in substantial parts of it. The Inspector initiating the service of such Notices must know that if they are conscientiously complied with, a considerable amount of effort, and hence expense, will need to be laid out in identifying and producing material which will be largely or wholly ignored by him, at any rate until the investigation taker a particular turn. To serve a Notice of this kind in these circumstances is, in my judgment, highly oppressive and is not made any the less so by the fact that, in formulating their Notices, the Inspectors concerned appear to have had no regard to the burden thereby imposed on the recipients or to the proportionality of that burden and the benefit which is sought to be achieved."* Tra i casi giudiziali conclusi favorevolmente al contribuente, si segnala anche R. v Attorney –General ex p. Imperial Chemical Industries plc, [1985] S.T.I. 62; [1986] S.T.I. 116, in cui il giudice riconosce le ragioni della società appellante, la quale contesta che non è corretto il metodo utilizzato dall'Ufficio per la determinazione delle imposte dovute da un'impresa concorrente, rivolte ad agevolare la società. Il caso è commentato da Whiteman on income tax, third edition, 1988, p. 1401: *"In the somewhat unusual circumstances of the case the valuations objected to were not made in respect of the applicant's products but those of its competitors and it was alleged that the valuation method adopted was unfair in that it was too favourable to the applicant's competitors."*

che è la legge a prevedere ed autorizzare l'esercizio di un simile potere, così invasivo, nella sfera dei privati¹⁶⁰.

Va pertanto rilevato come, a fronte degli ampi poteri che sono conferiti dalla legge, in molte fattispecie, alla Amministrazione Finanziaria, il giudice incontra rilevanti limiti nel dichiarare un abuso nell'esercizio del potere¹⁶¹.

Al momento non è presente giurisprudenza, relativa a judicial review, in cui è affrontata la tematica del diritto al contraddittorio nell'accertamento, ossia in cui viene contestato da parte del contribuente l'agire della amministrazione per il fatto che gli atti impositivi non sono preceduti da una fase di confronto preventivo. Inizia, in effetti, a svilupparsi, da parte di alcuni giudici, minoritari, su questo punto, una certa sensibilità riguardo la rilevanza delle osservazioni prodotte dalla parte nel corso dei controlli, per la fase processuale. Questa giurisprudenza, che riterrei interessante, ai fini della ricerca, è analizzata nel paragrafo successivo.

Una terza possibilità di rimedio giudiziale, per il contribuente, consiste nella azione per richiesta di risarcimento danni alla Amministrazione Finanziaria. Si tratta in effetti di una forma di tutela residuale, dal momento che è molto più usuale il judicial review, per le fattispecie che non rientrano nell'ambito della giurisdizione dei General e Special Commissioners. Sono presenti, in giurisprudenza, un numero limitato di casi di azioni di risarcimento danni in ambito fiscale. E' necessario, prima di passare alla analisi di questi casi, una breve sintesi in merito agli aspetti generali che sono alla base

¹⁶⁰ Si riportano di seguito alcuni passi significativi della sentenza, da parte di Lord Scarman: "*If power exists for officers of the Board of Inland Revenue to enter premises if necessary by force, at any time of the day or night and then seize and remove anything whatsoever found there which they have reasonable cause to believe may be required as evidence for purposes of proceedings in respect of any offence or offences involved being any form of fraud in connection with or relation to tax, it is the duty of the court to see that it is not abused: it is a breathtaking inroad upon the individual's right of privacy and right of property. Important as is the public interest in the detection and punishment of tax frauds, it is not to be compared with the public interest in the right of men and women to be secure in the privacy of their homes, their offices and their papers, yet if the law is that no particulars of the offence or offences suspected, other than that they were offences of tax fraud, need be given how can the householder, or occupier of premises hope to obtain an effective judicial review of the entry, search and seizure at the time of the events or shortly thereafter? Telling the victim that long after the event he may go to law and recover damages if he proved the Revenue acted unlawfully is cold comfort-even if he can afford it. It is therefore with regret that I have to accept that, if the requirements of section 20 are metthe prospect of an immediate judicial review of the exercise of power is dimmed*".

¹⁶¹ In questi termini, Lord Woolf, Tax and Judicial review, in British tax review, 1993, p. 219: "*....It is therefore obvious that the ability of the courts to achieve that balance is adversely affected by the width of the powers conferred on the Revenue and the Customs and Excise*".

della azionabilità di questo rimedio, riconosciuto, per i danni cagionati dalla pubblica Amministrazione.

I primi casi giudiziali, in cui la giurisprudenza anglosassone riconosce l'azionabilità di un rimedio giudiziale per i danni cagionati in capo ai cittadini, si sono registrati dal 1978. Il primo precedente è *Anns v Merten London Borough Council*¹⁶², deciso nel 1978, in cui il giudice di prima istanza riconosce che in capo alla Amministrazione pubblica sussiste un *duty of care*, ossia un dovere di diligenza, che determina un obbligo di risarcimento dei danni, quando un comportamento non sufficientemente diligente determina un danno prevedibile. La peculiarità dell'approccio sta nel fatto che è comunque consentito al giudice dare una valutazione personale sull'opportunità di obbligare l'Amministrazione al risarcimento danni, ossia sta al giudice decidere se il *duty of care* nel caso specifico è addossabile in capo alla Amministrazione, dal momento che riconoscendo il rimborso dei danni al soggetto danneggiato si viene ad incidere sulle risorse pubbliche, che invece potrebbero essere utilizzate per tutta la collettività e anche per il miglioramento del servizio. La House of Lord, nella fattispecie, non riconosce la spettanza del risarcimento. Questa sentenza, che in effetti non appare molto garantista nei confronti dei cittadini, dal momento che il *duty of care* è un obbligo che può essere riconosciuto ed imposto alla Amministrazione solo dal giudice, nel caso concreto, è riconosciuta, tuttavia, come precedente rilevante dalla dottrina e dalla giurisprudenza anglosassone.

Il secondo caso di azione contro l'Amministrazione Pubblica per il risarcimento dei danni si ripresenta nel 1990, *Caparo Industries v Dickman*¹⁶³, questa volta con un esito favorevole alla parte privata. E' confermato l'approccio in cui il dovere di diligenza non è generalmente imposto alla Amministrazione e non crea responsabilità per danni in capo alla stessa se non nell'ambito di una valutazione caso per caso.

L'affermazione della responsabilità civile della Amministrazione è in seguito riconosciuta, nei casi promossi dai privati, in modo incrementale, ossia graduale e secondo la logica dei casi simili. Vengono in questo modo individuati in termini generali i presupposti per l'azionabilità del ricorso per risarcimento, che sono: la

¹⁶² *Anns v Merten London Borough Council*, [1978] AC 728, HL

¹⁶³ *Caparo Industries v Dickman*, [1990] 2AC 605, HL.

prevedibilità del danno, la prossimità tra l'Amministrazione ed il soggetto proponente l'azione, e l'affermazione che sia *fair, just and reasonable* (ossia giusto e ragionevole) nel caso di specie imponere un *duty of care* in capo all'Amministrazione. Questa posizione si è in seguito modificata, per effetto di alcune pronunce della Corte Europea dei diritti dell'Uomo, che ha evidenziato i limiti di questo approccio. Con esso non è permesso, in effetti, l'esercizio pieno della tutela giurisdizionale, perché è rimessa in via pregiudiziale al giudice la valutazione dell'opportunità di imporre all'Amministrazione un *duty of care*¹⁶⁴. Il caso significativo sul punto è *Fogarty v United Kingdom*¹⁶⁵, a partire dal quale le corti inglesi hanno ampliato gli ambiti della responsabilità civile delle Amministrazioni, nell'esercizio delle proprie funzioni, in forza del dovere di diligenza.

Riguardo l'ambito fiscale al momento è presente un solo, ma significativo caso, di responsabilità civile della Amministrazione fiscale riconosciuta dalle Corti, *F & I Services Ltd v Customs and Excise Commissioners*¹⁶⁶. L'Amministrazione, *Custom and Excise Commissioners*, su richiesta di un contribuente in procinto di iniziare una attività, informa che la attività è rilevante ai fini Iva. Cambiando successivamente opinione, l'Amministrazione ritiene la attività irrilevante ai fini dell'imposta. In via giudiziale è riconosciuto che è opponibile alla Amministrazione il *duty of care* nell'ambito della attività di consulenza giuridica ed è quindi ammessa l'azione di risarcimento del danno.

¹⁶⁴ La Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso *Osman v United Kingdom* [(2000) 29 EHRR 245, ECHR] afferma che l'ordinamento inglese viola l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, quanto alla azionabilità di una causa per risarcimento danni contro la Amministrazione, perché non è garantito il diritto alla tutela giurisdizionale. La dottrina inglese reagisce a questa sentenza affermando che l'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo riguarda solo le questioni di carattere procedimentale, che vincolano l'accesso alla tutela giurisdizionale e l'esercizio della azione; i presupposti della prevedibilità del danno, prossimità tra contribuente e Amministrazione e la valutazione di imporre il *duty of care* del caso concreto, non sono disposizioni di tipo procedimentale e quindi non possono violare l'articolo 6 della Convenzione. La Corte Europea dei diritti dell'uomo, nel caso successivo sottoposto, muta il proprio orientamento [*Z v United Kingdom* (2002) 34 EHRR 3, ECHR] affermando che i limiti posti dal sistema di common law per l'accesso alla tutela giurisdizionale nelle cause per risarcimento danni non sono contrari all'articolo 6 della Convenzione. Successivamente nel caso *Fogarty v United Kingdom* [2001] 34 EHRR 12, ECHR la Corte Europea dei diritti dell'Uomo muta nuovamente la propria posizione e riconosce che limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale con un test iniziale sui presupposti di ordine sostanziale quanto alla risarcibilità del danno è comunque, sebbene di tratta di norme sostanziali e non procedurali, una limitazione all'esercizio della azione.

¹⁶⁵ *Fogarty v United Kingdom* [2001] 34 EHRR 12, ECHR.

¹⁶⁶ *F & I Services Ltd v Customs and Excise Commissioners* [2000] STC 364.

Va osservato, tuttavia, che le posizioni delle corti inglesi sui profili di responsabilità della Amministrazione Finanziaria non sono in realtà ancora bene definiti, in quanto sono presenti anche dei precedenti di segno opposto rispetto al caso *F & I Services Ltd v Customs and Excise Commissioners*, in cui la responsabilità della Amministrazione Finanziaria è riconosciuta solo nei casi limite in cui è presente mala fede¹⁶⁷.

Par. 5 La giurisprudenza sulla richiesta di autorizzazioni ai Commissioners

Sono presenti, nella giurisprudenza inglese, alcune pronunce in materia di richiesta di autorizzazione da parte della Amministrazione ai Commissioners, al fine dell'esercizio dei poteri di controllo, in cui emergono profili interessanti riguardo la valenza delle osservazioni della parte nel corso dell'attività di accertamento. Alcuni giudici minoritari affermano che c'è un legame, peculiare, tra lo scambio di corrispondenza tra contribuente ed accertatori, nel corso delle indagini, ed i ricorsi giudiziali in cui la Amministrazione richiede la autorizzazione ai Commissioners all'esercizio dei poteri istruttori, in base alle disposizioni di legge. Nella prassi, infatti, la Amministrazione Finanziaria notifica generalmente formale richiesta di documentazione, a seguito della autorizzazione giudiziale, quando non è riuscita ad ottenere spontaneamente dalla parte quanto richiesto, con un approccio collaborativo. In simili circostanze, fra i documenti dell'istruttoria in possesso dell'Ufficio ci possono essere delle osservazioni rilevanti, che il contribuente ha prodotto, a propria difesa, a fronte delle richieste informali dell'Amministrazione.

E' sentita l'esigenza, da parte di alcuni giudici, che l'autorizzazione, o eventualmente il diniego di autorizzazione, siano espressi anche in considerazione delle osservazioni del contribuente acquisite dall'Ufficio nell'ambito del controllo. L'aspetto centrale è dato dal fatto che, a fronte della richiesta di autorizzazione formulata al giudice dalla

¹⁶⁷ Si veda *Rowling v Takaro* [1988] 1 AC 473, PC: “ *the effect of any such imposition of liability will on the one hand lead to recovery only in very rare cases and then only for the consequences of delay which should not be long, and may, on the other hand, lead to considerable delay occurring in a greater number of cases, for which there can be no redress. In all the circumstances, it must be a serious question for consideration whether it would be appropriate to impose liability in negligence in these cases, or whether it would not rather be in the public interest that citizens should be confined to their remedy [for misfeasance in public office], as at present, in those cases where the minister or public authority has acted in bad faith.*”

Amministrazione, non si instaura un giudizio con due parti processuali, l'Amministrazione ed il contribuente, ma è l'Ufficio l'unico soggetto che interloquisce con il giudice. Viene affermato, da alcuni giudici minoritari, che la Amministrazione ha l'obbligo di riportare nella richiesta di autorizzazione le eventuali osservazioni formulate dalla parte nel corso dell'istruttoria, che concernono la domanda giudiziale. Ciò è necessario affinché la decisione dei Commissioners possa dirsi giusta, ossia *fair*, perché presa avendo conoscenza delle obiezioni e della posizione del contribuente. L'elemento rilevante è che, in questo modo, il confronto informale tra contribuente e Amministrazione, che è parte della prassi di accertamento, inizia ad assumere una rilevanza sul piano giuridico.

Il filone giurisprudenziale che si è occupato di questi aspetti non può probabilmente ad oggi dirsi consolidato; la dottrina inglese evidenzia che le aperture di tutela per il contribuente che emergono sono limitate¹⁶⁸, perché anche la più recente giurisprudenza è prevalentemente sfavorevole al contribuente; ai fini di questa ricerca a me pare utile riportare le sentenze più interessanti, per evidenziare le posizioni che potrebbero dare luogo a sviluppi futuri.

Un primo caso, conclusosi a sfavore del contribuente, è R. v. I.R.C., ex p. T.C. Coombes & Co¹⁶⁹. Nell'ambito di indagini relative a ex dipendenti di due società, la Amministrazione chiede alle società stesse delle informazioni relative a sei società non residenti, in base alla sezione 20, comma 3 del Tax management Act. Il giudice concede l'autorizzazione e le due società si oppongono alla richiesta, sostenendo che non ha ragioni, perché le società estere ed i soggetti indagati non sono correlati. Nel primo grado la autorizzazione fornita alla Amministrazione viene confermata, in secondo grado la Court of Appell si schiera a favore del contribuente; ad ultimo la House of Lord riconosce che la Amministrazione non ha dato evidenza in giudizio dei motivi sottesi alla richiesta, né della fonte di informazione utilizzata nel corso delle indagini, ma conferma la legittimità della autorizzazione. A giustificazione è riportato che la autorizzazione deve ritenersi fondata, in mancanza di prove prodotte dalla parte

¹⁶⁸ Whiteman on income tax, 17th edition.

¹⁶⁹ R. v. I.R.C., ex p. T.C. Coombes & Co [1989] S.T.C. 104.

che attestino il contrario¹⁷⁰. Lord Mackay, al punto 99 della sentenza, evidenzia tuttavia la necessità che nella richiesta di autorizzazione ai Commissioners sia presentata tutta la corrispondenza tra l'ispettore e il destinatario della richiesta di documentazione, così che i giudici, in sede di judicial review, possano avere un pieno riscontro sul comportamento della Amministrazione, e verificarne quindi la correttezza¹⁷¹.

Un altro caso conclusosi a sfavore del contribuente è R. v. I.R.C., ex parte Mohammed¹⁷². Dopo avere ricevuto richiesta formale di documentazione, il destinatario della stessa richiede all'ispettore se ai Commissioners è stata fatta presente la posizione evidenziata dal contribuente a riguardo. La risposta dell'ispettore è ambigua, e non lascia comprendere se le questioni sollevate siano state effettivamente riportate ai Commissioners. Su uno dei cinque motivi avanzati dal contribuente viene data una risposta esauriente, ma sugli altri l'ispettore si limita a sottoscrivere che sono stati rappresentati al giudice. Il contribuente agisce quindi per judicial review, ma non ottiene l'annullamento della richiesta di documentazione. La condotta della Amministrazione è tuttavia criticata da un giudice, che invita la Amministrazione a

¹⁷⁰ Riporta Whiteman on income tax, p. 680 a commento: "... the presumption that the Inspector acted *intra vires* when giving the notice could only be displaced by evidence which was irreconcilable with the Inspector having such reasonable opinion". La sentenza è commentata anche da Lord Woolf, in Tax and judicial review, British tax review, 1993, p. 219.

¹⁷¹ Si riporta di seguito la parte 99 della sentenza, relativa alle sosservazioni di Lord Mackay: "*It follows that one of the circumstances into which the Commissioner must enquire when an application is made to him, is whether such a reasonable opportunity has been given and any correspondence that passes in that connection between the Inspector and the person to whom he wishes to give notice should be placed before the Commissioner. The obligation on the Commissioner to consider all the circumstances implies a duty on the officer of the Revenue who appears before the Commissioner to lay before the Commissioner all the information he has about the relevant circumstances including any which might be unfavourable to the giving of the notice. Where an application for judicial review is made in circumstances such as the present, I would regard it as appropriate for the Revenue affidavit to include a statement on the way in which the sitting before the Commissioner was conducted, with as much detail on the subject matter placed before him as is possible. For example, I can not see any reason why it should not be stated that all correspondence passing between the Revenue and the person whom the notice is proposed to be given relating to the notice was placed before the Commissioner if that had taken place. In enacting this provision Parliament obviously placed a great weight on the position of the independent Commissioners and the need for the Commissioner's consent. It is important that this be given full effect. I do not wish to suggest in any way that the Revenue practice hitherto has not been consistent with this view but the affidavit in the present case relating to the proceedings before the Commissioner could have dealt more explicitly than it did with some of the matters that have been in issue. It will be a great benefit to the Court in any similar proceedings for judicial review in the future to have a full affidavit on this aspect of the matter.*"

¹⁷² R. v I.R.C. ex parte Mohammed [1999] S.T.C. 129

rispondere in modo più esauriente di fronte alle richieste del contribuente e a dare evidenza di fronte ai Commissioners delle difese che il contribuente produce, prima della richiesta formale di documentazione¹⁷³.

Nella sentenza pronunciata per il caso *R. v. Madonald and I.R.C., ex p. Hutchinson and Co*¹⁷⁴, il giudice valuta eccessiva e onerosa la richiesta fatta dall'Ufficio alla parte, un soggetto terzo rispetto gli indagati, che deve produrre documenti relativi ai propri clienti per differenti annualità. Il giudice suggerisce una richiesta di documentazione più delimitata, da parte dell'ispettore, che, una volta analizzata la documentazione prodotta, potrà richiedere ulteriori documenti per un controllo più dettagliato sugli aspetti di interesse. Contestualmente il giudice adito dubita sulla correttezza della procedura instaurata davanti ai Commissioners per la richiesta di autorizzazione, perchè non è data evidenza dello scambio di corrispondenza tra l'organo amministrativo e la parte, in cui sono posti in risalto i motivi di opposizione alla richiesta di documentazione formulata in modo informale dallo stesso organo verificatore¹⁷⁵.

¹⁷³ Si riporta di seguito il punto 140 della sentenza: “*Mr Brennan rightly points out the position of the Revenue when they are asked questions, which he describes as loaded questions, about what has been put before the Commissioner is not an easy one. However, even allowing for such factors I can see no good reason why that which appears in the subsequent affidavit, concerning the question of whether the information had consequences for Electrowide of these notices being issued had been placed before the Commissioner, could not fully have been dealt with in that letter, and I believe that it should have been. That is not to say that there is a duty on the Revenue to answer every single question, but each question should be carefully considered and if the matter can properly be dealt with and information can sensibly be given in relation to it, should be given. The only consequences of that in the context of this case is that if the letter had been more fully drafted, it is unlikely that leave would have been granted when the matter came before Turner J., on the papers.*”

¹⁷⁴ *R. v. Madonald and I.R.C., ex p. Hutchinson and Co.* [1998] S.T.C. 682

¹⁷⁵ Si riportano i passaggi più significativi della sentenza: “*It would perhaps be desirable in such cases for the precursor letter, in terms, to invite a response in a form suitable to be placed in front of the Commissioners, as a statement of the taxpayer's reasons for opposing production. If this were done, it would be more difficult for the tax payer to complain that his case has not been fairly represented. It should also remove the need for the Inspector and the Commissioner to trawl through earlier correspondence in order to satisfy themselves that the taxpayer's position is fully covered. In this case the taxpayer's substantive response ... was not put before the Commissioners the failure to provide that letter was a defect in the procedure. Furthermore, the substantial issues raised by those letters, in particular the objections relating to the client accounts and the burden of compliance, were not addressed in the summary of reasons given by the Inspector. Overall, these defects leave me in sufficient doubt as to the fairness of the procedure to justify quashing the relevant parts of the Notices.*” Riguardo invece all'onere eccessivo in capo alla parte, si afferma: “*According to the Tax payer's Charter, the Revenue will have regard to the compliance cost of differing taxpayers, including the particular circumstances of small businesses. In applying their procedures they will recognise the need to keep to the minimum necessary the costs incurred in complying with the Revenue's requirements, subject to the*

Par. 6 Conclusioni

L'esperienza inglese, sul piano dell'esercizio della funzione di accertamento delle imposte, è molto peculiare rispetto ai Paesi europei continentali, perché è riconosciuto in capo alla Amministrazione finanziaria la presenza di una ampia discrezionalità nell'esercizio dei poteri conferiti dalla legge e non sussiste una predeterminazione normativa dei requisiti di atti e procedimenti, se non nei soli termini di un elenco dei poteri utilizzabili dagli Uffici nell'ambito della azione di controllo.

E' previsto nel sistema inglese, per tutto il settore amministrativo, il rimedio giudiziale del *judicial review*, per abuso di potere e per le improprietà procedurali commesse¹⁷⁶. In questo modo, nell'agire discrezionale della Amministrazione è sindacabile, secondo i canoni del giusto procedimento, ogni azione singola anche in mancanza di una predeterminazione normativa che regoli e vincoli la azione stessa.

La necessità della partecipazione del privato alla attività amministrativa, nel significato di difesa, è in via generale riconosciuta dalla giurisprudenza nel settore amministrativo non tributario, sebbene con un approccio al caso specifico, perché fa parte dei canoni del giusto procedimento che sono applicati tanto all'agire amministrativo quanto nell'ambito giudiziale.

Nel settore tributario il *judicial review* non ha portato a pronunce in cui si afferma la necessità di garantire delle regole nell'agire amministrativo nell'ottica di offrire al privato degli strumenti di difesa di fronte alle determinazioni dell'Amministrazione.

Revenue's duty to collect the tax due from the tax payer efficiently and economically. The power to require the furnishing of specified particulars may put the taxpayer to substantially greater trouble and expense than the power to require the taxpayer to deliver specified documents in the taxpayer's possession or power. In some cases, having regard to all the circumstances, including the amounts involved and the likely cost of compliance, it may not be reasonable for the Inspector to require at one sweep extensive particulars going back a number of years. It may be more reasonable for him to adopt a gradual, step by step approach seeking documents first and then considering in the light of those whether it is appropriate to require the furnishing of particulars."

¹⁷⁶ A completamento di quanto già esposto, è significativo quanto riportato su Whiteman on income tax, 17 edition, p. 729 a proposito dell'attività di accertamento, a sottolinearne l'aspetto discrezionale: "The making of an assessment consist of firstly the decision to make the assessment and secondly the computation of the amount in which the assessment is to be made. Recording those matters (which normally occurs in the assessment book in the Inspector's office) is merely a consequential process that is purely ministerial or administrative in character. Thus it is the Inspector who exercises his discretion to make an assessment and computes the amounts in which it ought to be made who is the Inspector who makes the assessment in question; *Burford v Durkin* [1989] S.T.C. 845, [1991] S.T.C. 7"

Alcuni giudici criticano l'approccio della Amministrazione che, nel richiedere al giudice la autorizzazione prescritta per legge alla richiesta di documentazione, non riferisce di osservazioni prodotte dalla parte nel corso del procedimento, attinenti alla domanda giudiziale. In questo modo la giurisprudenza sta iniziando a sviluppare delle posizioni che attribuiscono una certa rilevanza, sul piano giudiziale, alle osservazioni di parte nel corso del procedimento. Si tratta tuttavia di osservazioni isolate, di alcuni giudici minoritari, in quanto gli ampi poteri riconosciuti dalla legge a favore della Amministrazione Finanziaria inglese costituiscono, per gli stessi giudici, l'espressione dell'importanza dell'interesse dello Stato nel settore fiscale, e la scarsa rilevanza, di conseguenza, delle prerogative di tutela del privato.

Di fatto, la tutela del contribuente è rimessa alla fase giudiziale, che è esperibile già nel corso della attività istruttoria. Pare quindi condivisibile, a mio parere, concludere che nell'ordinamento inglese è garantito il diritto di difesa del contribuente a mezzo della azione giudiziale, esperibile già nella fase istruttoria dell'accertamento, ma non sono presenti garanzie di ordine procedimentale che vincolino la Amministrazione ad una tutela preventiva della difesa del contribuente in sede di svolgimento della attività di controllo.

Capitolo V

Il contraddittorio negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza portoghese

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario portoghese

La Costituzione portoghese è ricca di importanti affermazioni di principi generali per il settore tributario. Afferma il principio di legalità (chiamato *o principio da legalidade fiscal*) per cui le imposte sono istituite con legge del Parlamento. E' riconosciuto il principio di sicurezza giuridica (detto *o principio da seguranca juridica*), che si esprime principalmente nel divieto di retroattività delle norme che istituiscono imposte, e trova applicazione anche nelle fattispecie di retroattività impropria, ad esempio per le leggi di interpretazione autentica¹⁷⁷. L'ordinamento giuridico portoghese tutela l'affidamento del contribuente, affermando il *diritto alla proteccao da confianca legitima, fundada e solidificada dos contribuintes*, e riconosce il principio di uguaglianza in senso formale e sostanziale (*o principio da igualdade fiscal*), che postula l'obbligo di ciascun cittadino di concorrere al pagamento delle imposte dovute in relazione alla propria capacità contributiva. La Costituzione portoghese tutela la famiglia sotto il profilo fiscale, affermando che i contribuenti sposati non devono avere aggravati di imposizione rispetto alle persone non sposate.

La Costituzione non menziona espressamente il diritto del cittadino alla partecipazione alla attività della Amministrazione nel settore delle imposte, ma la dottrina riconosce che in base all'articolo 60 della *Lei Geral tributaria* alla partecipazione, intesa come strumento di tutela a favore del contribuente, va attribuita la portata di principio generale del procedimento tributario. L'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*¹⁷⁸ ha

¹⁷⁷ Sull'argomento, J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 3 a edicao, Almedina, Coimbra, 2005.

¹⁷⁸ Dispone l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, rubricato *Principio da participacao*: "1. A participacao dos contribuintes na formacao das decisoes que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei nao prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audicao antes da liquidacao; b) direito de audicao antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamacoes, recursos ou peticoes; c) direito de audicao antes da revogacao de qualquer beneficio ou acto administrativo em materia fiscal; d) direito de audicao antes da decisao de applicacao de metodos indirectos; e) direito de audicao antes da conclusao do relatorio da inspeccao tributaria. 2. E' dispensada a audicao em caso de a liquidacao se efectuar com base na declaracao do contribuinte ou a

introdotto la figura del contraddittorio difensivo nei procedimenti tributari, disponendo che il confronto (chiamato *o direito a audicao previa*) è obbligatorio per la Amministrazione Finanziaria durante l'istruttoria di controllo (*inspeccao tributaria*), nell'accertamento sulla base di metodi induttivi ed in una serie di procedimenti ivi elencati. Dai termini ampi della elencazione, la dottrina riconosce che il contraddittorio costituisce una regola di carattere generale, nell'accertamento e per tutti i procedimenti facenti capo alla Amministrazione Finanziaria, compresi i ricorsi in via amministrativa¹⁷⁹.

In base all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* l'Amministrazione Finanziaria anticipa, in forma scritta, il contenuto dell'atto al contribuente interessato, prima della

decisao do pedido, reclamacao, recurso ou peticao lhe for favoravel. 3. Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alineas b) a e) do n. 1, è dispensada a sua audicao antes da liquidacao, salvo em caso de invocacao de factos novos sobre os quais ainda se nao tenha pronunciado. 4. O direito de audicao deve ser exercido no prazo a fixar pela administracao tributaria em carta registada a enviar para esse efeito para o domicilio fiscal do contribuinte. 5. Em qualquer das circunstancias referidas no n. 1, para efeitos do exercicio do direito de audicao, deve a administracao tributaria comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisao e sua fundamentacao. 6. O prazo do exercicio oralmente ou por escrito do direito de audicao, nao pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias. 7. Os elementos novos suscitados na audicao dos contribuintes sao tidos obrigatoriamente em conta na fundamentacao da decisao.” La traduzione in italiano è la seguente: Principio di partecipazione. 1. La partecipazione dei contribuenti nella formazione delle decisioni che lo riguardano avviene, ad eccezione dei casi in cui la legge prescriba diversamente, nei seguenti modi: a) il contribuente ha diritto ad un contraddittorio preventivo, prima della liquidazione dell'imposta; b) il contribuente ha diritto ad un contraddittorio preventivo prima del rifiuto totale o parziale a fronte di richieste, reclami, ricorsi e petizioni; c) il contribuente ha diritto al contraddittorio prima della revoca di un beneficio o di un atto amministrativo in materia fiscale; d) il contribuente ha diritto al contraddittorio preventivo prima di un accertamento effettuato sulla base di metodi indiretti; e) il contribuente ha diritto ad un contraddittorio prima della formalizzazione del rapporto di ispezione tributaria. 2. Non è obbligatorio il contraddittorio nel caso in cui la liquidazione dell'imposta è effettuata sulla base di dati dichiarati dal contribuente o quando il provvedimento finale consiste in una decisione favorevole al contribuente a fronte di richieste, reclami, ricorsi e petizioni. 3. Quando il contribuente è stato già ascoltato in qualunque fase del procedimento cui si riferiscono le lettere b) ed e) del comma 1, il contraddittorio non è obbligatorio prima della liquidazione dell'imposta, salvo che siano fatti valere dalla Amministrazione dei fatti nuovi sui quali il contribuente non si è ancora pronunciato. 4. Il diritto di contraddittorio deve essere esercitato nei termini fissati dalla Amministrazione Finanziaria, comunicati presso il domicilio fiscale del contribuente. 5. Nelle fattispecie previste al comma 1, ai fini dell'esercizio del diritto al contraddittorio, la Amministrazione Finanziaria comunica al soggetto passivo il contenuto del provvedimento finale completo di motivazione. 6. Il termine dato al contribuente per l'esercizio del diritto al contraddittorio non può essere inferiore a 8 giorni, né superiore a 15. 7. La Amministrazione è obbligata a tenere conto degli elementi nuovi emersi nel contraddittorio con il contribuente nella motivazione del provvedimento.

¹⁷⁹ Sul punto, Diogo Leite De Campos, Monica Horta Neves Leite De Campos, *Direito tributario*, 2 edicao, Almedina 2000, p. 233: “*O artigo 60, 1, da L. G. T. enuncia um certo numero de fases do procedimento em que o interessado deve ser ouvido. Trata-se de uma enumeracao meramente exemplificativa, por duas ordens de razoes. Primeiro, porque a formulacao do artigo 267 do CR nao se compadece com restricoes que nao sejam solidamente justificadas. Depois, porque o numero 1 revela esse caracter exemplificativo ao prever a possibilidade de a lei prescrever em sentido diverso.*”

sua formale adozione. Il contribuente può presentare le proprie difese entro il termine fissato dall'Ufficio che va dagli 8 ai 15 giorni dal ricevimento della comunicazione. E' espressamente previsto l'obbligo per l'Ufficio di tenere conto nella motivazione dell'atto finale degli elementi nuovi emersi nel corso del contraddittorio.

Il testo dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* è articolato, perché accanto all'elenco di atti e attività che richiedono il contraddittorio preventivo è indicata anche una serie di eccezioni in cui tale obbligo non sussiste per l'Amministrazione Finanziaria. E' disposto che il confronto preventivo è obbligatorio nell'ambito dell'istruttoria di controllo che è svolta internamente o esternamente all'Ufficio, e precedentemente alla notifica di un accertamento che fa uso di metodi induttivi. Il confronto non è tuttavia necessario prima della formalizzazione dell'atto, se si è già svolto un contraddittorio formale tra Amministrazione e contribuente nel corso dell'istruttoria. L'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* esclude espressamente il contraddittorio nel caso in cui il procedimento della Amministrazione Finanziaria che conduce alla liquidazione dell'imposta sia effettuato sulla base dei dati indicati dal contribuente, e anche quando il provvedimento dell'Ufficio è favorevole al contribuente nelle risposte a richieste, reclami, ricorsi e petizioni (*decisao do pedido, reclamacao, recurso, peticao*).

Sono proprio queste deroghe al contraddittorio obbligatorio che la legge espressamente dispone ad alimentare i dubbi e le posizioni meno garantiste sulla sua portata. Alcune dottrina dubita, infatti, della obbligarietà del confronto nei casi in cui l'Ufficio faccia uso di poteri a carattere vincolato¹⁸⁰, come quando appunto è chiamata a interpretare una legge, e le determinazioni sono quindi vincolate al testo normativo, senza possibilità di spazi di operatività. Anche la prassi amministrativa dà una lettura restrittiva alla norma, ed esclude ad esempio l'obbligarietà del contraddittorio nei

¹⁸⁰ J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 365: “*Um caso paradigmatico em que a dispensa de audicao previa ocorre é, por via de regra, o do procedimento de liquidacao de tributos, dado a administracao tributaria actuar ai com base em poderes vinculados. Un argumento a que, por via de regra, se acrescenta um outro de alcance ainda mas geral, qual seja o de ai estarmos perante um procedimento em que a ampla defesa, requerida pelo principio do due process of law, nao ter que actuar pela via da audencia previa (predetermination hearing), podendo actuar com inteira satisfacao atraves do direito de impugnacao (postdetermination hearing).*” In dottrina sull'argomento: Jorge Lopes De Sousa, *Codigo de Procedimento e de Processo Tributario Anotado*, anot. 18 ao art.45; Alberto Xavier, *Principios do Processo Administrativo e Judicial Tributario*.

casi in cui l'Ufficio valuta dei fatti che sono forniti dal contribuente, limitandosi a dare una interpretazione della legge nel caso di specie¹⁸¹; allo stesso modo il contraddittorio è escluso dalla Amministrazione per i procedimenti di secondo grado, che sono i ricorsi in via amministrativa, quando ai fini della decisione l'Ufficio non deve valutare nuovi elementi di fatto.

Il quadro che ne risulta è quindi peculiare, perché a fronte di un riconoscimento normativo sulla partecipazione in forma di contraddittorio nel procedimento tributario, si avvertono dei tentativi di ridurre il campo di azione, e di disconoscere quindi la valenza della scelta operata dal legislatore.

Alcuna dottrina dubita sulla possibilità di invalidare un atto della Amministrazione Finanziaria per mancanza di contraddittorio, considerandolo un mero vizio di forma, quando comunque il contribuente può ottenere una piena tutela in sede giudiziale. Anche a proposito dell'obbligo di motivazione dell'atto finale, rispetto agli elementi del contraddittorio, benché la motivazione costituisca un elemento essenziale degli atti tributari e l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* disponga di tenere presente nella stessa degli elementi emersi dal contraddittorio, la dottrina dubita della possibilità di invalidare un atto della Amministrazione Finanziaria per omessa motivazione delle

¹⁸¹ Nella prassi amministrativa, si veda Circular n. 13/99 della DGCI (Direcção Geral das Contribuições e impostos), di seguito riportata in stralcio, per la parte relativa alla indicazione sulle fattispecie dispensate dall'obbligo di preventivo contraddittorio: *“Decisões em que poderá ser dispensada a audiência dos interessados. A audiência dos interessados poderá ser dispensada, sem prejuízo da necessária ponderação do caso concreto e de adequada fundamentação, nomeadamente quando: a) A administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso; Encontram-se nesta situação todas as decisões sobre petições, requerimentos, reclamações e recursos em que a administração se limita a concluir, face aos factos e argumentos invocados pelo contribuinte e a lei aplicável, pela improcedência da sua pretensão; b) A administração tributária actue, exclusivamente, no âmbito de poderes vinculados; A título de exemplo refirmam-se as liquidações que a administração tributária efectua, por imposição legal, com base na totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontrar determinada; c) A administração tributária pratique um acto com base em factos já submetidos, noutra fase do procedimento, a audiência dos contribuintes; Com efeito, a participação do contribuinte só deverá verificar-se mais uma vez quando haja factos novos e apenas no âmbito de um procedimento que tenha diversas fases ou vários procedimentos sequenciais. Neste sentido dispõe a alínea a) do artigo 103º do CPA. Assim, por exemplo, não deverá haver direito de audiência antes de uma liquidação quando esta se fundamenta em correcções efectuadas em acção inspectiva, sempre que nesta fase do procedimento já tenha sido possibilitado o exercício daquele direito. O mesmo acontece nos procedimentos de segundo grau, de que são exemplo as reclamações e os recursos hierárquicos, sempre que não existam factos novos capazes de influenciar a decisão final e o contribuinte já tenha sido ouvido sobre os factos em discussão, no procedimento objecto do recurso ou reclamação.”*

ragioni che hanno portato al mancato accoglimento delle difese presentate dal contribuente.

Di fronte ad una mancata uniformità di vedute, la posizione più garantista è sostenuta da alcuna dottrina appoggiandosi ai principi costituzionali del più ampio settore amministrativo¹⁸². L'articolo 267 della Costituzione afferma che è riconosciuto ai cittadini il diritto di partecipare alla formazione delle decisioni e delle delibere che li riguardano. Da questo principio costituzionale deriva l'articolo 8 del Codice del Procedimento Amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*), il quale dispone che gli organi dell'Amministrazione Pubblica devono assicurare, ai singoli e alle associazioni che hanno come oggetto la tutela degli interessi dei privati, la partecipazione alla formazione delle decisioni che li riguardano, attraverso una apposita convocazione.

La dottrina portoghese favorevole alla apertura normativa sul contraddittorio interpreta ed applica l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* seguendo la disciplina di matrice amministrativa contenuta nel *Codigo do Procedimento Administrativo*. L'argomento è utilizzato per risolvere alcuni aspetti problematici dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, come ad esempio l'individuazione del momento in cui correttamente il contraddittorio deve essere instaurato, nell'ambito dell'istruttoria. In base al *Codigo do Procedimento Administrativo* il contraddittorio deve aver luogo al termine dell'istruttoria, perché è importante che sia determinato tutto il contenuto del

¹⁸² Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, *Lei Geral Tributaria comentada e anotada*, 3a edicao, 2003, Vislis Editores: "A CRP (*Constituicao da Republica Portuguesa*), no seu art. 267, n. 5, reconhece aos cidadaos o direito de participacao na formacao das decisoes e deliberacoes que lhes disserem respeito. O CPA (*Codigo do Procedimento Administrativo*) veio dar concretizacao a este direito enunciando, no seu art. 8, o principio da participacao, nos termos do qual os orgaos da Administracao Publica devem assegurar a participacao dos particulares, bem como das associacoes que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formacao das decisoes que lhes disserem respeito, designadamente atraves da respectiva audiencia, cujos termos estao regulados nos arts. 100 a 103. O art. 45, n. 1, do CPPT (*Codigo de Procedimento e de Processo Tributario*) reconhece tambem o direito de participacao do contribuinte na formacao da decisao."

Un'altra giustificazione proposta dalla dottrina portoghese per una lettura dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* nel senso di non restringere le garanzie a favore del contribuente e quindi di non limitare il campo di applicazione del contraddittorio sta nel fatto che la materia è coperta da riserva di legge ed esprime pertanto la volontà della Assembleia della Repubblica (*Assembleia da Republica*). "Por isso, tratando-se de uma materia integrante das garantias dos contribuintes e, por isso, incluída na reserva relativa de competencia legislativa da Assembleia da Republica, as normas da LGT que estabelecessem uma restricao daquele direito seriam organicamente inconstitucionais." (Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, *Lei geral tributaria comentada e anotada*, 3a edicao, 2003, Vislis Editores, p. 284)

provvedimento, prima che il cittadino sia chiamato a esprimere le proprie osservazioni. Successivamente al confronto, la Amministrazione dovrà poi formalizzare la decisione finale (*decisao final*). Il Supremo Tribunale Amministrativo¹⁸³ interpreta questa disposizione riconoscendo che l'istruttoria è costituita dalla acquisizione degli elementi di fatto e dall'esame delle questioni di diritto. Ne risulta quindi evidenziato, secondo la dottrina portoghese più garantista, che il contraddittorio formale, in ambito tributario, volto alla tutela del diritto di difesa del contribuente, deve avere luogo solo quando l'Ufficio ha concluso le proprie determinazioni, tanto sugli elementi di fatto quanto su quelli di diritto, debitamente comunicati per iscritto al contribuente anteriormente alla data stabilita per l'incontro.

Un'altra considerazione importante, che la dottrina tributaria portoghese trae dall'esperienza del contraddittorio nel settore amministrativo, è l'obbligatorietà del contraddittorio anche nei casi in cui il provvedimento verte solo su questioni giuridiche, perché anche l'analisi delle questioni giuridiche fa parte dell'istruttoria. Nel settore amministrativo c'è giurisprudenza favorevole alla obbligatorietà del contraddittorio a favore del cittadino anche nelle fattispecie di esercizio di poteri vincolati¹⁸⁴.

L'articolo 103 del *Codigo do Procedimento Administrativo* disciplina le deroghe all'obbligo del contraddittorio nei casi di decisioni urgenti e quando la formalità del contraddittorio, che richiede tempi più lunghi per la conclusione del procedimento,

¹⁸³ Pleno do STA (Supremo Tribunal Administrativo), n. 36001 del 17/12/1997, in Boletim do Ministerio da Justica n. 472, p. 246 ed in Cadernos de Justica Administrativa, n. 12, p. 3. La dottrina (Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, Lei geral tributaria comentada e anotada, 3a edicao, 2003, Vislis Editores) evidenzia sul punto che la posizione del Supremo Tribunal Administrativo è conforme agli articoli 101 e 102 del CPA (Codigo do Procedimento Administrativo), in cui espressamente si dispone che i soggetti convocati per il contraddittorio devono essere preventivamente informati su tutti gli elementi di fatto e di diritto che concernono il provvedimento, e che il confronto con la parte riguarda pertanto entrambi questi ambiti: "*Na verdade, è inquestionavel, em face do teor dos arts. 101, n. 2, e 102, n. 2, do CPA, em que se estabelece que a notificacao fornece os elementos necessarios para que os interessados fiquem a conhecer todos os aspectos relevantes para a decisao, nas materia de facto e de direito, indicando tambem as horas e o local onde o processo podera ser consultado e que na audiencia oral podem ser apreciadas todas as questoes com interesse para a decisao, nas materias de facto e de direito que o direito de audiencia nao se justifica so nos casos em que haja apreciacao de factos, mas tambem tem lugar nos casos em que tenha de haver apenas apreciacao de quetoes de direito.*"

¹⁸⁴ Pleno da Seccao do Contencioso Administrativo do S.T.A., n. 36001 del 17/12/1997, in Boletim do Ministerio da Justica n. 472, p. 246 ed in Cadernos de Justica Administrativa, n. 12, p. 3: "*Não basta, no entanto, que a decisão seja cometida no exercício de poderes vinculados para se concluir, sem mais, não ter carácter invalidante a violação do disposto no n. 1 do artigo 100 do CPA.*"

potrebbe compromettere l'utilità della decisione. Se il numero di soggetti interessati al provvedimento è elevato la Amministrazione deve procedere ad una consultazione pubblica, in luogo del contraddittorio in forma individuale. La dottrina tende ad escludere che nel settore tributario l'urgenza del procedimento possa giustificare la rinuncia al principio di contraddittorio, perché non si ammette che la prossimità dei termini di decadenza per l'esercizio dell'azione di controllo giustifichi l'omissione del confronto. Ci sono, invece, dei pareri favorevoli in dottrina alla tesi di giustificare un omesso contraddittorio nel caso di provvedimenti cautelari, per non comprometterne l'efficacia. E' escluso che nell'ambito tributario si possa adottare una consultazione pubblica che vada a sostituire un confronto tra contribuente ed Ufficio.

E' discusso dalla dottrina portoghese se l'Amministrazione abbia l'obbligo di motivare l'omessa attivazione del contraddittorio, nei casi che sono consentiti dalla legge. Taluna dottrina valuterebbe l'omissione di tale motivazione come vizio procedimentale che può comportare l'annullamento della decisione finale, ma la giurisprudenza è di parere contrario¹⁸⁵.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

In questo paragrafo e nel seguente viene esaminata la disciplina dell'accertamento prevista dalla legge, relativamente ai principali poteri esperibili nella attività di controllo e ai requisiti formali dell'avviso di accertamento.

L'ispezione tributaria, l'accertamento bancario e l'accertamento sulla base di metodi induttivi costituiscono delle modalità di esercizio dell'accertamento tributario, previste dalla legge, in cui il contraddittorio è obbligatorio per l'Ufficio.

¹⁸⁵ A favore della annullabilità dell'atto che non motiva l'omesso contraddittorio: Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, Lei geral tributaria comentada e anotada, 3a edicao, 2003, Vislis Editores; Freitas Do Amaral, Joao Caupers, Joao Martins Claro, Joao Raposo, Pedro Siza Vieira, Vasco Pereira Da Silva, Codigo do Procedimento Administrativo Anotado, 3 edicao; Mario Esteves De Oliveira, Pedro Costa Goncaves e J. Pacheco De Amorim, Codigo do Procedimento Administrativo Comentado, volume I, 1 edicao. Giurisprudenza contraria: Seccao do Contencioso Administrativo do STA, n. 41373 del 14/05/1998, in Aendice ao Diario da Republica del 26/04/2002, p. 3567

I controlli sono effettuati dalla Amministrazione portoghese attraverso il procedimento di ispezione tributaria, detto *o procedimento de inspeccao tributaria*, che comprende tanto i controlli interni (*inspeccao interna*), che sono analisi formali e di coerenza dei documenti, quanto i controlli esterni (*inspeccao externa*) svolti presso il contribuente o terzi in relazione con lo stesso. L'attività di ispezione tributaria è disciplinata dal RCPIT (*Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria*), approvato dal D.L. n. 413 del 31/12/1998, e modificato dalla L. n. 50 del 30/08/2005. Il *Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria* disciplina i principi generali in materia di controlli, agli articoli 5, 9 e 11. E' disposto il principio della verità materiale (*verdade material*) per cui la Amministrazione Finanziaria intraprende nell'ambito del controllo tutte le iniziative adeguate e necessarie al conseguimento di un pieno riscontro dei fatti; la Amministrazione si conforma al principio di proporzionalità, per cui l'istruttoria dei controlli deve essere in linea con gli obiettivi perseguiti nell'azione. Nell'esercizio dei poteri di controllo è inoltre garantito il contraddittorio con i contribuenti.

Le modalità formali con cui il contraddittorio deve essere esperito nel corso dell'istruttoria sono stabilite dall'articolo 60 del *Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria*. E' disposto che al termine degli atti di ispezione è predisposto un documento, chiamato *relatorio*. Nel caso in cui dal controllo derivino addebiti di violazioni al contribuente, deve essere notificato allo stesso, preventivamente, il contenuto di questo documento (*projecto de conclusoes do relatorio*), e il contribuente ha dieci giorni di tempo per rispondere per iscritto ovvero oralmente. In quest'ultimo caso quanto dichiarato è verbalizzato dai funzionari a margine sul progetto di conclusioni. Il contraddittorio non si ripete successivamente, prima della notifica dell'avviso di accertamento che recepisce i rilievi scaturenti dal controllo, a meno che l'Ufficio non intenda sollevare degli elementi nuovi.

L'ordinamento tributario portoghese ammette l'accesso da parte della Amministrazione Finanziaria ai movimenti bancari dei contribuenti¹⁸⁶. In base

¹⁸⁶ L'accertamento bancario è chiamato *o procedimento de derogacao do dever de sigilo bancario*.

all'articolo 63 della *Lei Geral Tributaria*¹⁸⁷, l'Ufficio può accedere ai conti bancari solo previa autorizzazione del giudice; l'articolo 63 B della *Lei Geral Tributaria* dispone, in deroga, delle fattispecie in cui l'accesso ai conti correnti bancari è esercitabile senza autorizzazione del giudice, previo provvedimento motivato del Direttore Generale competente per lo specifico comparto impositivo, che dia evidenza, in concreto, della presenza dei presupposti di legge che autorizzano la deroga¹⁸⁸. L'accesso degli Uffici ai dati bancari, senza vaglio del giudice, è previsto per le situazioni in cui l'Ufficio è legittimato ad utilizzare i metodi indiretti di determinazione dell'imponibile da accertare, disciplina analizzata in seguito, e nei casi in cui sono presenti degli indizi di crimini dolosi o dei fatti concreti che palesano l'infedeltà della dichiarazione presentata. Il provvedimento del Direttore Generale segue l'iter previsto dall'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*: è notificata al contribuente una comunicazione preventiva del contenuto del provvedimento, e la decisione del Direttore Generale è motivata in relazione agli elementi emersi a seguito del contraddittorio. Contro il provvedimento è esperibile il ricorso giudiziale, entro

¹⁸⁷ Dispone l'articolo 63, comma 2 della Legge Generale tributaria: "*O acesso a informacao protegida pelo sigilo profissional, bancario ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorizacao judicial, nos termos da legislacao aplicavel, excepto nos casos em que a lei admite a derogacao do dever de sigilo bancario pela administracao tributaria sem dependencia daquela autorizacao.*"

¹⁸⁸ Dispone l'articolo 63 B, comma 2 della *Lei Geral tributaria*: "*A administracao tributaria tem o poder de aceder a todos os documentos bancarios, excepto as informacoes prestadas para justificar o recurso ao credito, nas situacoes de recusa de exibicao daqueles documentos ou de autorizacao para a sua consulta: a) Quando se verificar a impossibilidade de comprovacao e quantificacao directa e exacta da materia tributavel, nos termos do artigo 88, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliacao indirecta; b) Quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razao justificada, dos padroes de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestacoes de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89 A; c) Quando existam indicios da pratica de crime doloso em materia tributaria, designadamente nos casos de utilizacao de facturas falsas, e, em geral, nas situacoes em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores de falta de veracidade do declarado; d) Quando seja necessario, para fins fiscais, comprovar a applicacao de subsidios publicos de qualquer natureza.*" Dispone l'articolo 63 B, comma 3 della *Lei Geral tributaria*: "*As decisoes da administracao tributaria referidas nos numeros anteriores devem ser fundamentadas com expressa mencao dos motivos concretos que as justificam, pressupoem a audicao previa do contribuinte e sao da competencia do director geral dos Impostos ou do director geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegacao.*" Per un commento a queste disposizioni: Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, *Lei geral tributaria comentada e anotada*, 3a edicao, 2003, Vislis Editores.

dieci giorni dalla notifica, con un rito celere che, per legge, si deve concludere entro novanta giorni¹⁸⁹.

L'ordinamento portoghese definisce in modo tassativo le fattispecie in cui l'Ufficio può procedere ad accertamento mediante metodi indiretti, ossia in modo presuntivo¹⁹⁰.

Il ricorso a metodi indiretti può essere utilizzato: 1) nei confronti delle imprese aventi un volume di affari inferiore a € 149.639,37 in regime semplificato; 2) quando non è possibile fare una quantificazione della base imponibile in forma diretta sulla base della contabilità, perché la contabilità non è presente o non è attendibile; 3) nei casi in cui il reddito dichiarato si discosta per un valore superiore al 30%, oppure in misura pari al 15% per tre anni consecutivi da quanto calcolato in base ai coefficienti previsti dalla legge, 4) se il reddito dichiarato ai fini dell'IRS (*imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) non è palesemente in linea rispetto ai beni patrimoniali del contribuente; 5) nei casi in cui il soggetto passivo ha un reddito nullo o negativo per tre anni consecutivi, ad eccezione dei primi tre anni dall'inizio della attività, oppure ha un reddito nullo o negativo per tre anni nell'arco di cinque, 6) se non c'è coerenza tra il reddito dichiarato e l'incremento di patrimonio del contribuente, ovvero tra il reddito ed i consumi nell'arco dell'anno¹⁹¹.

Nei confronti delle imprese in regime semplificato, la determinazione del reddito con metodi indiretti è in realtà un sistema di imposizione che le imprese possono richiedere, come opzione, e che determina la tassazione di un reddito normale. Il reddito è determinato, al momento, in attesa della approvazione degli *indicadores*

¹⁸⁹ Il ricorso giudiziale nelle fattispecie di cui all'articolo 3 B, comma 2 della *Lei Geral tributaria* produce sempre un effetto sospensivo sull'azione della Amministrazione Finanziaria.

¹⁹⁰ Carmen Banacloche Palao, *La Estimacion Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 116

¹⁹¹ La dottrina portoghese (J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 320) evidenzia in proposito che pare corretto parlare di metodi indiretti di determinazione della base imponibile solamente nei casi in cui la contabilità del contribuente non è ritenuta idonea a dare evidenza del risultato di esercizio, per cui in luogo di una determinazione analitica vengono utilizzati elementi presuntivi; negli altri casi si presumono dei redditi non dichiarati utilizzando il sistema dell'inversione dell'onere della prova, per cui è il contribuente a dovere giustificare gli scostamenti evidenziati dalla Amministrazione: "*Ora, em rigor, apenas no caso de impossibilidade de comprovacao e quantificao directa, estamos perante uma verdadeira situacao de determinacao da materia colectavel por metodos indirectos. Pois, nos outros casos, ou se pretende, logo a partida, apurar um rendimento normal, diverso do rendimento real revelado pela contabilidade, que assim è afastada, ou ha lungar a inversao do onus da prova, presumindo-se rendimentos nao declarados se o contribuinte nao justificar esses outros rendimetos*". Si veda sull'argomento anche Carmen Banacloche Palao, *La Estimacion Indirecta*, Aranzadi, Navarra, 2002.

objectivos de base tecnico cientifica, come percentuale di redditività sulle vendite, che varia in ragione del tipo di attività. E' inoltre previsto un ammontare minimo di imposta annuale dovuta, ai fini IRS (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulare*) e IRC (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), rispettivamente di € 3.125,00 e € 6.250,00¹⁹².

I criteri che la Amministrazione Finanziaria deve seguire ai fini dell'accertamento presuntivo, nel caso di contabilità inesistente o inattendibile sono stabiliti dall'articolo 90 comma 1 della *Lei Geral Tributaria*. I criteri sono molteplici e la dottrina portoghese non è uniforme nel considerare l'elenco tassativo¹⁹³. I criteri previsti dalla legge per la determinazione induttiva del reddito sono: a) il margine medio di redditività sulle vendite e sulle prestazioni di servizio, ovvero sui servizi acquisiti da terzi; b) il rendimento medio del capitale investito; c) i coefficienti tecnici di consumo e di utilizzo delle materie prime o di altri costi diretti; d) gli elementi e le indicazioni fornite alla Amministrazione Finanziaria, inclusi quelli ottenuti dalle imprese e dalle società che hanno rapporti con il contribuente; e) la localizzazione e la dimensione dell'impresa; f) i costi in funzione delle condizioni concrete di esercizio dell'attività; g) la base imponibile determinata dalla Amministrazione Finanziaria per l'anno o gli anni più prossimi a quello accertato; i) una relazione congruente e giustificata sui fatti appurati e sulla situazione concreta del contribuente¹⁹⁴.

¹⁹² Commenta in proposito J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 322: "O que significa que, tanto em relacao ao IRS como em relacao ao IRC, o que verdadeiramente temos aqui sao tres regimes simplificados ou, noutra versao, tres gradus de simplificacao da tributacao, a saber: 1) o regime ordinario, que tem por suporte indicadores objectivos de base tecnico cientifica definidos para cada um dos diferentes sectores da actividade economica, a implementar no futuro, (regime dos indicadores); 2) um regime transitorio, que tem por base coeficientes definidos na propria lei, a aplicar ate que aquele primeiro regime seja implementado (regime dos coeficientes); e 3) um imposto minimo (minimum tax), fixado atraves do estabelecimento de um rendimento tributavel minimo (minimum taxable income) igual a € 3.125,00 em IRS e a € 6.25,00 em IRC quando o rendimento colectavel decorrente da aplicacao daqueles coeficientes for inferior a tais montantes (regime do imposto minimo)."

¹⁹³ Sull'argomento: A. Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributaria Anotada*; D. Leie De Campos, B. Silvia Rodrigues, J Lope De Sousa. *Lei Geral Tributaria Comentada e Anotada*.

¹⁹⁴ Alcuna dottrina portoghese critica la soluzione normativa sugli accertamenti presuntivi, perché nei confronti delle imprese prive di contabilità o con una contabilità non attendibile sono utilizzati criteri aventi una valenza oggettiva e soggettiva insieme che permettono margini di discrezionalità all'Ufficio; nei confronti delle imprese che possiedono invece una contabilità corretta dal punto di vista formale, ma con risultati anomali, i criteri di ricostruzione del reddito sono rigidamente obiettivi e predeterminati. In dottrina: Xavier De Basto, *O principio da tributacao do rendimento real e a Lei Geral tributaria*, *Fiscalidade*, 5, Janeiro 2001, p. 5; J. Casalta Nabais, *O quadro constitucional da tributacao das empresas*,

Nell'ordinamento tributario portoghese l'utilizzo di sistemi di accertamento presuntivi è tassativamente vincolato sul piano procedimentale alla instaurazione di un preventivo contraddittorio. In questi stessi casi, l'accesso alla azione giudiziale è vincolata ad un ulteriore momento di confronto dopo la notifica dell'atto impositivo. L'impugnazione giudiziaria, nelle fattispecie di accertamento presuntivo, è preceduta dal procedimento di revisione regolato dall'articolo 91 della *Lei Geral Tributaria*. Vi partecipano un perito del contribuente ed un perito della Amministrazione. Se in questa sede, detta *previa reclamacao*, si concretizza un accordo tra le parti, ossia tra il perito del contribuente ed il perito della Amministrazione Finanziaria, l'accertamento non è più impugnabile né in sede giudiziale né in sede amministrativa. Se l'accordo tra le parti non è raggiunto entro 30 giorni dall'inizio della procedura, la rideterminazione della base imponibile è devoluta all'organo della Amministrazione Finanziaria competente per l'accertamento, che effettua una nuova valutazione tenendo conto delle posizioni emerse nel corso del procedimento di revisione¹⁹⁵.

Par. 3 I requisiti formali dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento tributario portoghese l'avviso di accertamento è un provvedimento formale che deve rispettare i requisiti previsti dalla legge. Il requisito principale degli atti tributari è la motivazione (*fundamentacao*). In base al comma 1 dell'articolo 77 della *Lei Geral Tributaria*, un provvedimento tributario è motivato dall'esposizione dei motivi di fatto e di diritto¹⁹⁶. In base alle disposizioni di legge, agli atti della

Nos 25 Anos da Constitucao da Republica Portuguesa de 1976, aafdl, Lisboa, 2001; Saldanha Sanches, O pagamento especial por conta de IRC: questoes de conformidade constitucional, Fiscalidade, 15, Julho de 2003; Brito De Oliveira, A Avaliacao Directa e Indirecta nos Impostos sobre o Rendimento, Porto, 2000.

¹⁹⁵ Sull'argomento, J. Taborda Gama, Acordo transaccional parcial no procedimento Administrativo, Fiscalidade, 12, Outubro de 2002, p. 81. La dottrina evidenzia, in proposito, che difficilmente potrà comunque conseguirsi un accordo sulla valutazione intervenuta in questo secondo momento. Una ulteriore garanzia procedimentale è la sospensione della riscossione nel corso del giudizio se l'accordo non è raggiunto e la posizione dell'Ufficio si discosta da quella del contribuente e anche dalla posizione di un terzo perito indipendente, che nell'ambito del procedimento entrambe le parti hanno facoltà di nominare.

¹⁹⁶ Dispone l'articolo 77 della Lei Geral Tributaria: "1. A decisao de procedimento è sempre fundamentada por meio de sucinta exposicao das razoes de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentacao consistir em mera declaracao de concordancia com os fundamentos de anteriores

Amministrazione Finanziaria è richiesta una motivazione articolata, che deve dare una evidenza piena dei criteri di determinazione del maggiore imponibile e degli elementi di fatto e di diritto che ne costituiscono fondamento.

Il comma 3 dell'articolo 84 della *Lei Geral Tributaria* dispone che la motivazione deve contenere obbligatoriamente l'indicazione dei criteri utilizzati per la determinazione della base imponibile e nel caso di accertamento attraverso i metodi indiretti, a norma dell'articolo 77, comma 4 e 5 della *Lei Geral Tributaria*, la motivazione deve indicare perché nel caso di specie non è possibile ricorrere alla valutazione diretta.

Nell'accertamento in base agli indicatori oggettivi (*indicadores objectivos de base tecnico cientifica*), va indicato lo scostamento tra l'imponibile dichiarato e quello calcolato, i criteri utilizzati per la determinazione ed i motivi per cui l'Ufficio non accetta le giustificazioni rappresentate dal contribuente a fronte dello scostamento presente.

Se la determinazione indiretta si fonda sulla presenza di beni significativi di una maggiore capacità economica rispetto all'imponibile dichiarato, la motivazione deve fare riferimento in modo analitico ai beni nella disponibilità del soggetto passivo, che sono considerati nell'accertamento.

La normativa tributaria che disciplina i requisiti degli atti impositivi è integrata, secondo la dottrina portoghese, dall'articolo 123 del Codice del procedimento amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*). In base al diritto amministrativo, un atto deve contenere sempre l'indicazione dell'autorità che lo emana, la identificazione dei destinatari, l'indicazione dei fatti o degli atti che originano dall'atto, la motivazione, il contenuto della decisione ed il relativo oggetto,

pareceres, informacoes ou propostas, incluindo os que integrem o relatorio da fiscalizacao tributaria. 2. A fundamentacao dos actos tributarios pode ser efectuada de forma sumaria, dando sempre conter as disposicoes legais aplicaveis, a qualificacao e quantificacao dos factos tributarios e as operacoes de apuramento da materia tributavel e do tributo ...4. A decisao da tributacao pelos metodos indirectos nos casos e com os fundmentos previstos na presente lei especificarà os motivos da impossibilidade da comprovacao e quantificacao directas e exacta da mateeria tributavel, ou descreverà o afastamento da mateia tributavel do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividadde de base cientifica ou farà a descricao dosbens cuja propriedade ou fruicao a lei considerar manifestacoes de fortuna relevantes, ou indicará a sequencia de prejuizos fiscal relevantes, e indicará os criterios utilizados na avaliacao da materia tributavel. 5. Em caso de aplicacao de metodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base cientifica a fundamentacao deverà tambem incluir as razoes da nao aceitacao das justificacoes apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei..... ?

la data del provvedimento, la firma dell'autore del provvedimento o del presidente dell'organo collegiale che lo ha emanato. Il vizio di forma comporta, in termini generali, l'invalidità dell'atto, che può tuttavia ritenersi sanata nelle circostanze in cui il destinatario del provvedimento, nonostante le irregolarità e le imprecisioni dello stesso, ne ha compreso il contenuto.

Nel sistema tributario portoghese mancano al momento disposizioni specifiche sulla disciplina della invalidità degli atti tributari. La dottrina tributaria individua quindi, come norme di riferimento, quelle di matrice amministrativa contenute nel Codice del procedimento amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*), agli articoli 133 e seguenti, che distinguono due tipologie di invalidità: la nullità e l'annullabilità. In base all'articolo 133 del *Codigo do Procedimento Administrativo* gli atti privi degli elementi essenziali sono nulli e nulli sono gli atti in cui mancano gli elementi per i quali la legge espressamente dispone la nullità¹⁹⁷. In base all'articolo 135 del *Codigo do Procedimento Administrativo* sono invece annullabili gli atti amministrativi che violano principi o norme giuridiche, a fronte della cui violazione non sia prevista altra conseguenza.

Sulla base di questa disciplina, di matrice amministrativa, la dottrina tributaria riconosce che solo in via eccezionale gli atti tributari invalidi ricadono nel regime della nullità, posto anche che mancano disposizioni positive del settore tributario in cui sia disposta la nullità per legge a fronte della carenza, negli atti della Amministrazione Finanziaria, di specifici elementi. La circostanza che atti della Amministrazione Finanziaria si discostino dalla disciplina positiva, che ne definisce i presupposti ed il contenuto, consiste in una violazione di norme giuridiche che ricade, secondo la dottrina prevalente, nel regime della annullabilità.

¹⁹⁷ Nel diritto amministrativo la nullità può essere cagionata dall'eccesso di potere, dalla carenza di potere, dalla violazione di un diritto fondamentale, dalla carenza assoluta di forma. Sono inoltre nulli gli atti aventi un oggetto impossibile o illecito, gli atti emanati sotto costrizione, le delibere collegiali formate in mancanza del quorum deliberativo o contrarie alla maggioranza legale; sono nulli gli atti amministrativi che vanno contro decisioni giudiziarie, gli atti successivi ad atti annullati o revocati se alcuna parte ha un interesse legittimo al mantenimento dell'atto.

Par. 4 Il sistema portoghese di tutela giudiziale nel settore tributario

Nel presente paragrafo vengono delineati i tratti principali del sistema giudiziale portoghese, circa l'attribuzione della giurisdizione tributaria, i presupposti di azionabilità del ricorso e la natura del processo tributario.

Nell'ordinamento portoghese la giurisdizione tributaria compete al giudice amministrativo. Il primo grado si svolge davanti a tribunali specializzati, i *tribunais fiscais*, che sono parte della giurisdizione amministrativa. Il secondo ed terzo grado di giudizio si svolgono davanti ai tribunali amministrativi. La seconda sezione del *Tribunal Central Administrativo* giudica in seconda istanza i ricorsi avverso le sentenze dei *tribunais fiscais*, quando i motivi proposti non riguardano le sole questioni di diritto. La seconda sezione del *Supremo Tribunal Administrativo* giudica invece i ricorsi avverso le sentenze dei *tribunais fiscais* sulla base di soli motivi di diritto (*recurso per saltum*) ed i ricorsi contro le sentenze emesse dal *Tribunal Central Administrativo*¹⁹⁸.

Il sistema giudiziale portoghese in materia tributaria configura la tutela giudiziale come ricorso avverso un atto amministrativo, quindi come ricorso per impugnazione, che per regola generale non necessita di un previo riesame amministrativo. Per gli avvisi di accertamento presuntivi che utilizzano sistemi indiretti di determinazione della maggiore base imponibile è tuttavia obbligatorio il riesame in via amministrativa, per accedere alla tutela giudiziale, che segue la disciplina specifica già analizzata. Il vincolo all'azione giudiziale diretta si giustifica nel tentativo di una transazione con il contribuente¹⁹⁹.

¹⁹⁸ José Casalta Nabais, *Justica administrativa e justica fiscal*, in *Por um Estado Fiscal Suportavel – Estudos de Direito Fiscal*, p 477 e ss.

¹⁹⁹ Il processo tributario si instaura a fronte della impugnazione di un atto amministrativo. Gli atti fiscali impugnabili individuati dal previgente Codice del processo tributario (*Codigo de Processo Tributario*) si riconducevano secondo la dottrina a tre tipologie: gli atti tributari (*actos tribuarios*), gli atti in materia tributaria (*actos em materia tributaria*), gli atti amministrativi relativi a questioni tributarie (*actos administrativos respeitantes a questoes tributarias*). Gli *actos tribuarios* sono i provvedimenti di liquidazione dell'imposta. La legislazione, ed in particolare il *Codigo de Processo Tributario*, non dava invece una definizione generale di *actos em materia tributaria*, ma analizzando gli atti che il codice collocava in questa tipologia, la dottrina portoghese concludeva per ricomprendere in questa categoria gli atti preparatori, precedenti il provvedimento finale con cui l'Ufficio liquida l'imposta, che sono considerati come autonomi rispetto al resto del procedimento per via della loro autonoma impugnabilità.

In termini generali, nell'ordinamento tributario portoghese il ricorso amministrativo ha natura facoltativa rispetto alla tutela giurisdizionale²⁰⁰, e non esclude la possibilità di un successivo ricorso giudiziale. La caratteristica principale del ricorso amministrativo è la possibilità di un doppio grado di riesame, che interessa, con l'eccezione dei casi di minore rilevanza, gli Uffici amministrativi gerarchicamente sovraordinati rispetto all'Ufficio che ha emanato l'atto.

La dottrina, ad ultimo, per *actos administrativos respeitantes a questoes tributarias* intende gli atti impugnabili conclusivi di procedimenti diversi da quelli che terminano con la liquidazione dell'imposta. Nella legislazione attuale la *Lei Geral Tributaria* e il *Codigo de Procedimento e de Processo Tributario* individuano, invece, quattro categorie di atti: gli *actos tribuarios*, gli *actos em materia tributaria*, gli *actos administrativos em materia tributaria*, gli *actos administrativos relativos a questoes tributaria*. Fermo restando che *actos tribuarios* sono gli atti di liquidazione dell'imposta, impugnabili in sede giudiziale, l'articolo 9, comma n. 2 della *Lei Geral Tributaria* dispone che tutti gli *actos em materia tributaria* idonei a ledere gli interessi legalmente protetti sono impugnabili nei termini di legge. Si tratta pertanto di una definizione molto ampia che abbraccia tutti gli atti che possono essere posti essere nell'ambito del rapporto giuridico di imposta. La dottrina pone sullo stesso piano gli *actos administrativos em materia tributaria* e gli *actos administrativos relativos a questoes tributaria*, classificandoli come *actos em materia tributaria em sentido amplo*.

In effetti, in base alla attuale configurazione normativa, la dottrina evidenzia come alle affermazioni di una azionabilità di ricorso giudiziale in termini così ampi, fa da contrappeso il recepimento del principio di impugnazione unitaria (*principio da impugnacao unitaria*) per cui in base all'articolo 54 del *Codigo de Procedimento e de Processo Tributario*, non sono suscettibili di impugnazione autonoma gli atti interni al procedimento, fermo restando che possono essere contestate nel ricorso le illegalità commesse, presenti all'interno del procedimento stesso. Dispone l'articolo 54 del CPPT: "*Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposicao expressa em sentido diferente, nao sao susceptiveis de impugnacao contenciosa autonoma os actos interlocutorios do procedimento, sem prejuizo de poder ser invocada na impugnacao da decisao final qualquer ilegalidade anteriormente comedita*". Lo stesso articolo 54 del *Codigo de Procedimento e de Processo Tributario* ammette, come eccezione, l'impugnazione diretta degli atti immediatamente lesivi dei diritti dei contribuenti, e anche la possibilità di deroghe espresse al principio di impugnazione unitaria da parte della legge.

Parte della dottrina tributaria non condivide la scelta del legislatore, che posticipa la azionabilità del ricorso al giudice alla notifica nei confronti del contribuente dell'atto di liquidazione del tributo, che è il provvedimento finale del procedimento. Osserva inoltre che il principio di impugnazione unitaria affermato dall'articolo 54 del *Codigo de Procedimento e de Processo Tributario* non può trovare applicazione quando l'attività della Amministrazione non conduce ad un provvedimento di liquidazione del tributo, ciò in quanto verrebbe meno la garanzia di una tutela giurisdizionale effettiva contro gli atti della Amministrazione, sancita dalla Costituzione, all'articolo 268 comma 4. Per completare il quadro normativo, va evidenziato che in base all'articolo 86 della *Lei Geral Tributaria* sono suscettibili di impugnazione giudiziale diretta (*impugnacao judicial directa*) gli atti di determinazione della base imponibile e le correzioni delle dichiarazioni, che rientrano nella categoria degli *actos em materia tributaria*, se l'accertamento scaturisce da una valutazione diretta e non dalla applicazione di metodi presuntivi. Diversamente, quando la determinazione della base imponibile deriva da una valutazione indiretta, a mezzo di presunzioni, si applicano gli articoli 91 e 92 della *Lei Geral Tributaria*, per cui la impugnazione giudiziale è preceduta dal reclamo (*reclamacao*), già analizzato.

Si rinvia sull'argomento, per completezza, a: Alfredo J De Sousa, J. Silva Paixao, *Codigo de Processo Tributario Comentado e Anotado*, 3 ed.; D. Leite De Campos, Benjamim S. Rodrigues, J. Lopes De Sousa, *Lei Geral Tributaria Comentada e Anotada*, cit., commento all'art. 86.

²⁰⁰ Diversamente, nel settore amministrativo, l'accesso alla tutela giurisdizionale è possibile solo previo ricorso in via amministrativa.

La tutela in via amministrativa è esperibile attraverso l'istituto della reclamazione (*reclamacao*) disciplinato dagli articoli 68 e 77 del *Codigo de procedimento e de processo tributario* ed il ricorso gerarchico (*recurso hiearquico*) regolamentato dagli articoli 66 e 67 dello stesso codice. La reclamazione può essere proposta dal contribuente, e anche dal sostituto di imposta e dal responsabile di imposta, per l'annullamento totale o parziale di un atto. La *reclamacao* non ha effetto sospensivo automatico sul pagamento di quanto dovuto, che il contribuente può ottenere solo presentando una idonea garanzia. La *reclamacao* è decisa dal Dirigente dell'organo periferico regionale, in base al domicilio fiscale del contribuente. Nei casi in cui le imposte sono di valore ridotto e la decisione non è complessa, la competenza è demandata all'Ufficio locale che ha emesso l'atto. Il *recurso hiearquico* è invece deciso dal Direttore Generale.

L'ordinamento positivo disciplina una ulteriore forma di rimedio in via amministrativa, di carattere eccezionale, che è l'annullamento dell'atto tributario possibile entro tre anni dal provvedimento, per ingiustizia grave o notoria. L'annullamento deve essere autorizzato dal Direttore Generale.

Dopo avere esaminato in sintesi le forme di rimedio giudiziali e amministrative, resta la delicata questione relativa alla qualificazione della natura del giudizio tributario. La problematica è molto sentita dalla dottrina tributaria portoghese. Secondo una attenta dottrina, un ricorso giudiziale di mero annullamento può correttamente configurarsi solo in presenza di atti amministrativi che costituiscono l'esercizio di un potere discrezionale, ossia non vincolato dalla legge quanto alle determinazioni raggiunte. In presenza di atti amministrativi discrezionali, a rigore, sarebbe quindi esclusa la competenza del giudice nel sovrapporsi e nel sostituire le determinazioni della autorità amministrativa.

Nel settore tributario, la dottrina riconosce che sono più frequenti gli atti tributari di natura vincolata²⁰¹. Il giudizio tributario si configura come un ricorso di annullamento e di merito, nelle circostanze in cui l'Amministrazione Finanziaria agisce nell'ambito di poteri vincolati, mentre è possibile qualificare la presenza di un ricorso di mero annullamento nelle rare circostanze in cui l'atto amministrativo proviene dall'esercizio

²⁰¹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 3 Edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 416.

di poteri di carattere discrezionale che sono conferiti alla Amministrazione Finanziaria. Queste posizioni sono molto interessanti, in quanto bene evidenziano la caratteristica principale del settore tributario, anche rispetto a quello amministrativo, nel rapporto tra poteri e atti amministrativi e forme di tutela giurisdizionale. La problematicità, come la dottrina portoghese evidenzia, consiste nella qualificazione della tipologia di potere e di atto, dal momento che non si esclude che possano sussistere spazi di discrezionalità nell'agire amministrativo.

Par. 5 La giurisprudenza sul principio di partecipazione

L'analisi della giurisprudenza portoghese, sull'interpretazione e sull'applicazione della disciplina prevista all'art. 60 della *Lei Geral tributaria*, che disciplina il *principio di participacao*, è molto interessante. Diverse sono le questioni toccate e decise dal Supremo Tribunale Amministrativo (*Supremo Tribunal Administrativo*).

Procedendo per ordine, un primo filone di sentenze riguarda i ricorsi sollevati dai contribuenti per violazione del principio di partecipazione nelle fattispecie che concernono atti di accertamento della Amministrazione Finanziaria notificati al contribuente prima della entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria* che ha introdotto la *audicao previa*. I contribuenti, quindi, contestano una violazione di tipo procedimentale alla Amministrazione Finanziaria, in assenza di una norma specifica di stampo procedimentale che imponesse l'obbligo del contraddittorio, prima della entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria*, che è avvenuta il 01/01/1999. La questione è trattata nelle sentenze del 30/11/2005 e del 26/04/2007 del *Supremo Tribunal Administrativo*, in materia di Iva, e la soluzione fornita è univoca. Il *Supremo Tribunal Administrativo* argomenta che il *principio di participacao*, prima di essere codificato nel settore tributario, era già espresso come principio generale dall'articolo 100 del Codice del Procedimento Amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*) e riconosciuto espressamente dalla stessa Costituzione, per cui

correttamente può configurarsi un vizio di forma che porta l'annullamento dell'atto, da parte del giudice, in mancanza di contraddittorio preventivo²⁰².

A me pare opportuno sottolineare, nelle sentenze, la affermazione del principio di partecipazione alla stregua di un principio di carattere generale che porta a riconoscere l'invalidità dell'avviso di accertamento nelle due fattispecie, in mancanza di norme procedurali espresse; la partecipazione è riconosciuta come principio di carattere generale sulla base dei principi della Costituzione dello Stato²⁰³.

Un secondo filone di giurisprudenza portoghese, del *Supremo Tribunal Administrativo*, di interesse ai fini della presente ricerca riguarda, in modo particolare, l'interpretazione e l'applicazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* in talune fattispecie, quanto

²⁰² Si riporta di seguito un passaggio significativo della sentenza del *Supremo Tribunal Administrativo* del 26/04/2007, che conferma la sentenza impugnata, da parte della Amministrazione Finanziaria, favorevole al contribuente: “A *Fazenda Pública* sustenta que, atendendo a que não vigorava ainda a *LGT*, não se tornava necessária a audiência prévia da impugnante. Como é sabido, o art. 60º da *LGT* consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, incluindo-se aí o “direito de audiência antes da liquidação” – (alínea a) do n. 1, do citado artigo). Como é igualmente sabido, este normativo dá corpo a um princípio constitucional, hoje vertido no art. 267º, 5, da *CRP*, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito. É certo que, como bem defende a recorrente, a *LGT* não era ainda vigente à data.

Porém, já o art. 19º c) do *CPT* reconhecia aos contribuintes os direitos de reclamação, impugnação, audiência e oposição”. Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex-vi do art. 2º, b) do *CPT*, então vigente. Ora, o n. 1 do art. 100º do referido Código, dispunha que, “concluída a instrução, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no art. 103º”. A referência à “instrução” significa a existência prévia de um procedimento, que, no caso, se deve entender como o processo inspectivo. Certo que o citado art. 100º do *CPA* só tem aplicação no caso de não haver normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas (Acórdão do *STA* de 10/4/2002, rec. 26248, e jurisprudência aí citada.). Que no caso não existem. Nem há nota de que a impugnante, ora recorrida, tenha tido oportunidade de ter sido ouvida antes da liquidação. Assim, e na hipótese concreta, a falta de audiência do contribuinte, que, como vimos, é obrigatória, constitui vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele for tomada, passível de anulação em impugnação judicial (Acórdão do *STA* de 6/11/2002, rec. n. 331/02). Nem vale dizer, como o faz a recorrente, que se trata de “um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação e por não terem sido dados como provados elementos novos relevantes”. Não é assim. Na verdade, sendo uma formalidade essencial não se vê como possa, no caso, degradar-se em formalidade não essencial. De passo que se poderia dizer que se trata de uma perspectiva reversível, pois situação igual ocorreria se já estivesse em vigor a *LGT*, onde, ao que cremos, a recorrente reconhecerá a necessidade dessa audiência prévia. A decisão recorrida, movendo-se dentro destes parâmetros, não merece, neste ponto, qualquer censura”.

²⁰³ Va notato che, pur trattandosi di Iva, una materia di competenza della Comunità Europea, il giudice nazionale non ha argomentato la propria soluzione alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, a riguardo della tutela del diritto di contraddittorio e del diritto di difesa nel procedimento, aspetti che saranno approfonditi nei capitoli successivi. Il giudice ha emesso la propria decisione sul solo fondamento dei principi riconosciuti in ambito nazionale, sanciti dalla Costituzione Portoghese.

all'obbligo da parte della Amministrazione Finanziaria di instaurare il contraddittorio difensivo con il contribuente in base alle disposizioni dello stesso articolo. La norma dispone che il contraddittorio è obbligatorio nella fase precedente la chiusura di una verifica fiscale, e nell'ulteriore fase precedente la notifica dell'avviso di liquidazione, con cui è richiesta al contribuente l'imposta dovuta a seguito dei controlli. La norma ad oggi dispone che non è necessaria una duplicazione di contraddittorio se con l'atto di liquidazione la Amministrazione Finanziaria non fa valere elementi nuovi, e diversi quindi da quanto ha già costituito oggetto di confronto con il contribuente. I contribuenti sostengono che prima della introduzione di questa specifica disposizione, ad oggi contenuta al comma 3 dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* e introdotta per evitare inutili duplicazioni nel procedimento, in base all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* precedente alla modifica, è comunque necessario un ripetersi del contraddittorio prima della notifica dell'atto di liquidazione. La questione è affrontata nelle sentenze del *Supremo Tribunal Administrativo* del 16/05/2007 e del 12/12/2006 le quali, in modo univoco, affermano che i procedimenti nella fattispecie sono legittimi, perché non sussistono fatti nuovi fatti valere dalla Amministrazione Finanziaria nell'atto di liquidazione; il Tribunale argomenta che al comma 3 dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* deve essere data una valenza interpretativa, la norma quindi retroagisce e correttamente deve essere applicata sin dalla data di entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria*²⁰⁴.

²⁰⁴ Si riporta di seguito un passaggio significativo della sentenza del 16/05/2007 del *Supremo Tribunal Administrativo*: “A questão encontra-se hoje resolvida no n. 3 do citado art. 60º da LGT, que dispõe: “Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado”. É certo que este normativo resulta do n. 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, ou seja, posterior à acção de fiscalização e à notificação da inspecção tributária. Porém, o n. 2 daquele art. 13º estatui que o citado n. 1 tem natureza interpretativa. E, como é sabido, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil). A lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa. Acresce dizer - e já o referimos acima - que a lei interpretativa “retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada” (*Código Civil Anotado*, Pires de Lima e Antunes Varela, 2ª Edição, anotação ao art. 13º). Vale isto por dizer que, no caso, e face ao probatório, atento o respectivo quadro legal, não havia lugar à audição do originário devedor antes da liquidação, por isso que o mesmo fora ouvido sobre o projecto de correcções. Ou seja: foi exercido o direito de audição. E, no caso, não foram invocados factos novos sobre os quais o originário devedor não se tenha pronunciado. Assim, não tinha ele que ser ouvido antes da liquidação. As liquidações adicionais de IRC não padecem pois do alegado vício de violação de lei.”

Una ulteriore pronuncia, in merito alla interpretazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, è la sentenza del *Supremo Tribunal Administrativo* del 06/12/2006, relativa ad una fattispecie di interpello del contribuente alla Amministrazione Finanziaria, in cui si chiede la interpretazione ed applicazione della legge al caso concreto prospettato. La Amministrazione Finanziaria omette il contraddittorio nel corso del procedimento e il contribuente impugna per violazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*. La questione analizzata dal giudice nella sentenza è, dunque, se nel caso di specie la Amministrazione Finanziaria fosse obbligata o meno ad attivare il contraddittorio, essendo chiamata a pronunciarsi su fatti esposti dal contribuente per la interpretazione della legge nel caso concreto. Il Tribunale afferma che la formalità del contraddittorio nella fattispecie è obbligatoria²⁰⁵, stante la presenza di pareri differenti, forniti da

²⁰⁵ Si riporta di seguito un passaggio significativo della sentenza, in cui il *Supremo Tribunal Administrativo* individua la presenza di una attività vincolata e l'urgenza del provvedimento come circostanze in cui è escluso che l'omissione del contraddittorio preventivo comporti un vizio di forma dell'atto: "A jurisprudência e a doutrina vêm dizendo, uniformemente, que o exercício do direito de audiência – previsto nos art.ºs 100.º do CPA e 60.º da LGT - constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e que o mesmo representa "uma dimensão qualificada do princípio da participação a que se alude no art. 8.º do CPA" (Vd. S. Botelho, A. Esteves e C. Pinho in CPA, Anotado, 4.º ed., pags.378 e 383.), pois que, dessa forma, não só se possibilita ao Administrado o confronto dos seus pontos de vista com os pontos de vista da Administração como também se lhe permite argumentar ou requerer a produção de novas provas que invalidem, ou pelo menos ponham em causa, os caminhos que esta intenta traçar.

As citadas disposições visam, pois, pôr em prática a directiva constitucional de "participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito" (art. 267.º/5 da CRP) constituindo, por isso, uma sólida garantia de defesa dos direitos do Administrado. O disposto nos art.ºs 100.º do CPA e 60.º da LGT constituiu, assim, um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto (Neste sentido, e sem preocupação exhaustiva, podem ver-se Acórdãos de 18/5/00 (rec.s 45.736 e 45.965), de 8/3/01 (rec. 47.134), de 17/5/01 (rec. 40.860), de 17/1/02 (rec. 46.482), de 20/11/02 (rec. 48.417), de 12/12/02 (rec. 854/02) de 1/7/03 (rec. 1.429/02), de 8/7/03 (rec. 1.609/03) de 25/9/03 (rec. 47.953) e de 18/2/04 (rec. 1.618/02).). Todavia, nem sempre assim acontece pois em casos excepcionais a lei dispensa o seu cumprimento e, noutros, a mesma pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do acto. – vd. o art.º 103.º do CPA e os n.ºs 2 e 3 do art.º 60 da LGT – Tal acontecerá, por exemplo, (1) quando haja urgência na decisão a tomar (al. a) do n.º 1 do art.º 103 do CPA), (2) quando o pedido do Requerente não tenha desencadeado a realização de diligências de instrução já que a lei determina que os interessados só serão ouvidos depois de "concluída a instrução ..." (n.º 1 do art.º 100.º) e (3) quando "estando em causa uma actividade vinculada da Administração, depois de o Tribunal apurar que o acto não padece de qualquer outro vício, designadamente o de violação de lei, conclui que a decisão administrativa não poderá ser outra que não a decisão efectivamente tomada." (Ac. de 6/6/97 (rec. n.º 39.792), com sublinhados nossos). O que significa que a omissão daquela formalidade deixa de ser fundamento de anulabilidade sempre que ocorram motivos excepcionais que justifiquem o seu incumprimento, designadamente, por exemplo, quando está em causa uma actividade vinculada e, por isso - e independentemente da participação do interessado - a decisão da Administração só puder ser a que foi tomada e quando entre o pedido e a

organi amministrativi diversi, che l'autorità che ha deciso l'interpello ha acquisito al fine di fornire la risposta al contribuente. La circostanza specifica di pareri difformi è utilizzata per argomentare la complessità della decisione, e la possibilità concreta di esiti diversi del procedimento. In queste circostanze, evidenzia il giudice, il contraddittorio con il contribuente è da intendersi come obbligatorio. Viene quindi annullata la decisione dell'Amministrazione Finanziaria. A me pare corretto evidenziare che il Tribunale non esclude l'obbligo del contraddittorio a priori, su questioni che concernono la sola applicazione della legge a casi concreti, ma preferisce verificare nel concreto la complessità della decisione interpretativa.

Un altro aspetto interessante relativo all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* riguarda il requisito dell'analiticità della motivazione riguardo agli elementi emersi nel corso del contraddittorio. Mancano al momento sentenze nel settore tributario, ma delle indicazioni interessanti provengono sulla problematica dalla sentenza del *Supremo Tribunal Administrativo* del 06/02/2007, in materia amministrativa. Nella circostanza il ricorrente privato contesta che nell'atto definitivo la Amministrazione non ha preso posizione a fronte delle osservazioni presentate nel corso del procedimento. Il giudice esclude che l'omissione della Amministrazione possa portare ad invalidare l'atto, perché la parte si è limitata nelle proprie osservazioni a negare tutti gli elementi probatori acquisiti dalla Amministrazione senza produrre delle prove concrete a proprio favore. Non sono stati presentati fatti nuovi, nel contraddittorio, e ciò giustifica l'omissione di riferimenti sugli esiti del contraddittorio. La posizione del *Supremo Tribunal Administrativo* è ponderata nella valutazione della omissione da parte della Amministrazione, perché non considera lese le prerogative del contribuente da una omissione di riferimenti nell'atto sull'esito del contraddittorio, dal momento che le osservazioni della parte, non provate, non invalidano il fondamento dell'atto e la correttezza della motivazione.

decisão não tenha existido qualquer actividade instrutória (Vd. E. Oliveira e outros, CPA Anotado, 2.^a ed., pg. 453.).Será que in casu estamos perante a ocorrência de circunstâncias que consentem a omissão da mencionada formalidade sem que essa omissão acarrete o efeito anulatório que lhe é próprio? Não nos parece.”

Nella giurisprudenza più recente del *Supremo Tribunal Administrativo* è di interesse, ai fini della presente ricerca, un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea in merito all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*. Il *Supremo Tribunal Administrativo* nella decisione del 12/06/2007 ha rinviato in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea una questione relativa alla conformità della disciplina interna, l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, rispetto ai principi comunitari del diritto di difesa e del contraddittorio. Il rinvio pregiudiziale si innesta su un ricorso contro un avviso di liquidazione di imposte doganali ed Iva e riguarda, in particolare, la limitatezza dei tempi previsti dalla norma, che sono dati al contribuente per presentare le proprie difese²⁰⁶. Nella fattispecie il pagamento delle imposte è intimato dall'Ufficio entro una scadenza temporale che corrisponde a due giorni successivi alla data fissata per il contraddittorio. I tempi per l'esercizio del diritto di difesa, attraverso il contraddittorio, in sede al procedimento amministrativo, sono visti come limitativi, dal contribuente, anche in considerazione dei brevi termini che sono dati per il pagamento delle imposte determinate a seguito del controllo, che non lasciano spazio sufficiente all'Ufficio per valutare le osservazioni della parte. L'argomento a me pare di interesse, in quanto, in effetti, i tempi previsti dalla normativa portoghese per il contraddittorio preventivo paiono limitati, e questa circostanza può incidere su un effettivo esercizio del diritto di difesa. La quasi concomitanza tra il momento del contraddittorio e il termine fissato da parte dell'Ufficio per il pagamento delle imposte dovute a seguito del controllo pare inoltre problematica, perché riduce in termini consistenti i tempi utili per una valutazione dell'ufficio sugli elementi di prova prodotti dal contribuente a propria difesa, andando ad incidere quindi sulla stessa ratio della tutela preventiva che il

²⁰⁶ I quesiti posti alla Corte di Giustizia Europea sono i seguenti: “- *O prazo de 8 (oito) a 15 (quinze) dias fixado no artº 60º, nº 6 da Lei Geral Tributária e no artº 60º, nº 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei nº 413/98 de 31 de Dezembro, para o exercício oral ou por escrito do direito de audição pelo contribuinte é conforme com o princípio do direito de defesa?*; - *Um prazo de 13 (treze) dias, contado da notificação efectuada pela autoridade aduaneira a um importador comunitário (no caso uma pequena empresa portuguesa de comércio de calçado) para exercer o seu direito de audição prévia em 8 (oito) dias e a data da notificação para pagar direitos de importação em 10 (dez) dias, relativamente a 52 operações de importação de calçado do Extremo Oriente ao abrigo do regime SPG efectuadas em dois anos e meio (entre 2000 e meados de 2002), pode ser considerado um prazo razoável para o exercício do seu direito de defesa por parte do importador?*”.

contraddittorio preventivo intende realizzare. La risposta che la Corte di Giustizia Europea verrà a dare su questa questione pregiudiziale sarà di sicuro interesse, soprattutto per gli sviluppi della tematica del diritto di difesa e del diritto di contraddittorio in ambito comunitario, nel settore fiscale.

Va inoltre osservato che la Corte di Giustizia Europea è chiamata a pronunciarsi su una norma nazionale, introdotta dal legislatore per la tutela del contribuente, che abbraccia, in generale, tutto il settore impositivo. Sarà interessante verificare il giudizio della Corte di Giustizia sulla propria competenza in materia, posto che il rinvio pregiudiziale del giudice nazionale evidenzia la presenza di un dubbio sulla violazione del principio comunitario generale di diritto difesa da parte di una norma nazionale, in un caso che riguarda concretamente imposte devolute alla competenza delle istituzioni comunitarie, ma che concerne una norma nazionale con valenza anche per i settori di imposizione diversi da quelli devoluti alla Unione Europea.

Par. 6 Conclusioni

L'esperienza portoghese sulla partecipazione del contribuente all'accertamento è interessante. In un Paese in cui i procedimenti amministrativi nel settore fiscale sono improntati in termini formali, con una espressa previsione di legge è stata posta l'obbligatorietà della forma di partecipazione che consiste nel contraddittorio difensivo nell'ambito dell'accertamento. Ne sono derivate posizioni contrastanti, soprattutto in dottrina.

La prassi amministrativa e una parte di dottrina tendono a dare una lettura restrittiva della disposizione, che tende a ridurre la portata del contraddittorio sul duplice piano, di momento del procedimento e di principio generale. La dottrina, in particolare, sarebbe portata ad escludere l'obbligatorietà del contraddittorio nell'ambito di provvedimenti a carattere vincolato, ma con una certa difficoltà nel distinguere queste tipologie di atti da quelli che sono espressione di poteri discrezionali.

Argomenti favorevoli alla affermazione del contraddittorio come principio generale sono invece sviluppati da parte della dottrina più garantista dal confronto con il settore

amministrativo e con la giurisprudenza in questo ambito, con richiami anche ai principi costituzionali.

La posizione della giurisprudenza, al momento, a me pare non semplice da valutare, in un'ottica complessiva, rispetto alla affermazione del contraddittorio come principio di carattere generale che sottende la tutela del diritto di difesa del contribuente. Si tratta, infatti, di una giurisprudenza che sta iniziando a svilupparsi a seguito dell'importante modifica normativa introdotta dall'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* e le sentenze paiono, al momento, più portate a valutare la portata applicativa della disposizione normativa di cui all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*.

Capitolo VI

Il contraddittorio nell'analisi comparata

Par. 1 L'analisi comparata sul significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento

L'analisi comparata degli ordinamenti nazionali dei Paesi Europei mostra aspetti molto interessanti circa il significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento fiscale.

Rispetto alla definizione data nel primo capitolo sulla valenza che la partecipazione può assumere nell'accertamento, nel significato di difesa ovvero di collaborazione ai controlli, è riscontrata attraverso la analisi dei singoli ordinamenti la presenza di una maggiore attenzione sul significato che l'intervento del privato assume sul piano della garanzia della difesa e sulla tutela di tale prerogativa.

Sull'aspetto della partecipazione in forma collaborativa mancano contributi che portino ad evidenziare la possibilità di una tutela giuridica a favore del contribuente che prescindendo dalla valenza difensiva che un tale intervento del contribuente può assumere nel corso dei controlli fiscali.

L'aspetto interessante che emerge dalla ricerca è la presenza, in taluni ordinamenti, di una tutela giuridica riconosciuta a favore del contribuente sulla garanzia del confronto con la Amministrazione nella forma di contraddittorio e la centralità del contraddittorio come principio di carattere generale, a tutela delle prerogative di difesa del privato. Non si tratta tuttavia di un aspetto comune a tutti gli ordinamenti esaminati.

La codificazione del contraddittorio non è sempre presente negli ordinamenti tributari nazionali esaminati, come momento antecedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento in cui la Amministrazione dà comunicazione dei riscontri del controllo prima della formale adozione dell'atto impositivo.

L'affermazione del contraddittorio come un principio generale non è analogamente uniforme negli ordinamenti esaminati.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, la Francia, in cui è codificato dalla legge il contraddittorio, necessario a pena di invalidità dell'accertamento, tra il contribuente e

la Amministrazione prima della notifica dell'avviso di accertamento e in cui il contraddittorio è riconosciuto nella valenza di principio generale dalla giurisprudenza, come espressione del diritto di difesa del contribuente. La giurisprudenza francese ha assunto un ruolo determinante nell'affermazione dell'obbligatorietà del contraddittorio nell'accertamento e della rilevanza del contraddittorio come principio generale, a tutela delle prerogative del privato. Il diritto di difesa del contribuente è tutelato anche nella fase istruttoria dell'accertamento, per le forme di controllo più incisive, considerando il confronto con il contribuente obbligatorio per la Amministrazione anche in questa fase dell'accertamento tributario.

Nel quadro europeo l'esperienza francese è sintomatica di un rigore formale imposto agli Uffici della Amministrazione finanziaria, che implica il pieno rispetto delle regole poste dalla disciplina procedimentale, come garanzia per la tutela dei contribuenti.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, il Portogallo, che ha recentemente introdotto nel modello legale del procedimento tributario il contraddittorio, obbligatorio tra il contribuente e l'Amministrazione. Il principio di contraddittorio potrebbe apparire, al momento, ancora non a pieno affermato in questo ordinamento, nel settore tributario, a fronte di una giurisprudenza che inizia ora a delinearsi e per le perplessità della dottrina nella ricostruzione della valenza del dettato normativo, che tende anche ad escludere l'applicazione del contraddittorio nelle fattispecie di esercizio di potere vincolato, non avente carattere discrezionale.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, l'Italia, anche esso legato ad una impronta formalista, in cui l'attività di accertamento ed il contenuto dell'avviso di accertamento sono vincolati alla legge. Il contraddittorio è disposto come obbligatorio per legge, a pena di invalidità, solo per talune tipologie di accertamenti in cui è utilizzata la normativa antielusiva. La giurisprudenza non riconosce al contraddittorio la valenza di principio generale, tale da costituire oggetto di garanzia a favore del contribuente in termini generali, restando legata al dettato positivo nella valutazione dei requisiti di validità dell'accertamento.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, il Regno Unito, in cui l'ordinamento permette un forte potere discrezionale alla Amministrazione Finanziaria, che non trova delle corrispondenze nell'esperienza degli altri Paesi Europei continentali. Gli Uffici

agiscono nell'ambito di ampi poteri che sono conferiti dalla legge e che possono trovare come limite, nei casi più incisivi, la richiesta di una preventiva autorizzazione giudiziale. Il contraddittorio non costituisce un momento dell'accertamento e non è presente giurisprudenza nel settore tributario che ne evidenzi la obbligatorietà e la valenza alla stregua di principio generale. Agli ampi poteri della Amministrazione fa da contrappeso una tutela giurisdizionale anticipata rispetto al momento della notifica dell'atto di accertamento, che può essere attivata già nel corso del controllo.

Esperienze diverse, che evidenziano quindi sensibilità e aperture differenti verso la tutela delle prerogative del contribuente, in una attività, quella di accertamento fiscale, rivolta in primo luogo al soddisfacimento degli interessi erariali e collettivi, per la lotta contro l'evasione.

Un elemento che appare in modo evidente da questo studio è la diversità tra il modello anglosassone ed i Paesi dell'Europa continentale. Il Regno Unito privilegia la tutela giurisdizionale mentre nei Paesi europei continentali questa non è generalmente esperibile nel corso dell'iter di accertamento; nei Paesi europei continentali l'attività di accertamento è formalizzata dalla legge in procedimenti e provvedimenti tipici, con la tendenza quindi a maggiori vincoli in capo alla Amministrazione nel momento del controllo, che vorrebbero costituire una garanzia a favore del contribuente.

Nell'esperienza anglosassone, la giurisprudenza amministrativa riconosce ed applica principi di carattere generale; il principio di contraddittorio viene applicato da parte della giurisprudenza nel settore amministrativo sulla base di un approccio al caso concreto, che esclude la obbligatorietà tassativa del confronto, per procedere ad una valutazione degli interessi in gioco nella specifica circostanza. Non è tuttavia presente giurisprudenza sul contraddittorio nel settore tributario.

Negli ordinamenti dei Paesi europei continentali il contraddittorio non viene sempre codificato come momento del procedimento di accertamento e questo costituisce un limite alla affermazione del contraddittorio come principio generale, e al conseguente riconoscimento della garanzia di difesa del contribuente in sede procedimentale. La tutela del contribuente, nei casi in cui il contraddittorio non è parte del procedimento, viene quindi a essere riservata alla sede giudiziale.

Par. 2 L'analisi comparata sugli effetti che la diversa natura della giurisdizione tributaria produce sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento

Nella ricerca è affrontata l'analisi dei sistemi di tutela giudiziale nel settore tributario, con riferimento all'esperienza dei singoli Paesi esaminati. Un aspetto che emerge dalla comparazione è la difficoltà sull'inquadramento della giurisdizione tributaria, che in alcuni Paesi è di annullamento, in altri tende verso un modello misto di annullamento e merito. L'analisi di questa tematica ha permesso di riscontrare che la diversa natura della giurisdizione gioca un importante ruolo sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento.

In particolare, negli ordinamenti in cui il modello di giurisdizione è misto la affermazione di una rilevanza del valore delle norme e dei principi di carattere procedimentale è più difficile, in quanto l'oggetto del giudizio tende a spostarsi di più sulla valutazione della fondatezza della motivazione e della rilevanza delle prove.

Nei Paesi continentali il processo tributario è sempre giurisdizione di annullamento, in quanto l'atto della Amministrazione Finanziaria deve essere corrispondente a pena di invalidità ai requisiti previsti dalla legge. In alcune esperienze, tuttavia, come ad esempio quella italiana, a questo tipo di modello che si rifà al settore amministrativo, si sovrappone la valutazione della legittimità dell'avviso di accertamento in base ad una valutazione di merito da parte del giudice.

Sussiste una diversa sensibilità, nei Paesi europei, sulla questione della modificabilità della pretesa tributaria, nel corso del giudizio, e sulla possibilità da parte del giudice di addivenire a determinazioni differenti rispetto alla posizione originaria presentata nell'atto della Amministrazione. Quando il modello di azione giudiziale è misto si tende ad ammettere la sentenza sostitutiva del giudice rispetto al provvedimento amministrativo e si avverte una certa tendenza a ritenere sanabili taluni vizi degli atti, di carattere procedimentale, che derivano da mancata conformità al dettato normativo.

In base a questa ricerca, a me pare condivisibile affermare che la diversa rilevanza attribuita nei Paesi europei ai momenti di confronto tra la Amministrazione ed il contribuente, e quindi la diversa sensibilità riscontrata sulla tematica delle prerogative

di difesa del contribuente, è anche il risultato di come sia inquadrato e sentito il processo in ambito tributario, posto il ruolo centrale della giurisprudenza nella affermazione dei principi generali.

Quando è maggiormente sentita la natura del processo tributario quale giudizio di annullamento, per la rilevanza attribuita al rigore formale e ai requisiti che un avviso di accertamento deve possedere, in base alla legge, il procedimento di accertamento è valutato in primo luogo per la sua correttezza alla stregua della legge, ossia per il rispetto al diritto positivo e ai principi generali.

Nelle giurisdizioni miste in cui il carattere decisorio è più sentito rispetto a quello di annullamento, i giudici tendono a riconoscere che il contraddittorio svolto in sede giudiziale permette una giusta garanzia per il contribuente, circostanza che deve quindi ritenersi sufficiente per la tutela del diritto di difesa. In questo modo, la mancanza di disposizioni espresse sull'obbligo della Amministrazione Finanziaria al contraddittorio preventivo a pena di invalidità, non porta allo sviluppo da parte della giurisprudenza di un indirizzo garantista, che riconosca la rilevanza della difesa del contribuente davanti alla Amministrazione nella fase precedente il contenzioso tributario.

Una esperienza peculiare è quella del Regno Unito, che conosce ad oggi due distinti tipi di rimedio giudiziale, l'appello ed il *judicial review*, che fanno capo a giurisdizioni differenti. Il primo rimedio giudiziale è esclusivamente di merito e, in questo modo, la sentenza del giudice impedisce alla Amministrazione Finanziaria di emettere un nuovo accertamento sul medesimo rapporto. Il secondo rimedio giudiziale è di annullamento e riguarda quindi le modalità di esercizio dei poteri della Amministrazione.

La separazione delle azioni giudiziali non ha comportato una piena valorizzazione dei profili garantisti connessi alle modalità procedurali, che la giurisprudenza valuta sempre con riferimento al caso concreto, ponderando le posizioni e gli interessi della Amministrazione e del contribuente. In mancanza di vincoli legislativi, il giudice tende ad attribuire una maggiore rilevanza all'interesse dell'Erario di cui la Amministrazione Finanziaria è portatrice rispetto all'interesse privato del contribuente e raramente arriva ad invalidare la attività della Amministrazione Finanziaria, in ragione della presenza di modalità operative ritenute improprie.

Par. 3 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio come principio comune

Un aspetto particolare su cui la analisi comparata invita a riflettere è la possibilità di qualificare il contraddittorio come principio comune, nelle esperienze dei diversi Paesi esaminati, nel settore tributario, che sottenda al riconoscimento e alla tutela del diritto di difesa del contribuente nell'accertamento.

Sulla base della analisi del dato normativo e della giurisprudenza tributaria, a me pare corretto affermare che il contraddittorio non costituisce al momento un principio che trova riconoscimento uniforme da parte dei Paesi esaminati.

Alcuni Paesi propendono per affermare la tassatività del contraddittorio come momento del procedimento di accertamento e conseguentemente riconoscono il valore di principio di carattere generale al contraddittorio la cui violazione comporta, per ciò stesso, la invalidità dell'avviso di accertamento. Questa è, nello specifico, l'esperienza già da tempo consolidata dell'ordinamento francese.

In altri Paesi, la recente codificazione del contraddittorio come fase procedimentale, obbligatoria, sta portando verso nuovi percorsi della giurisprudenza, che tuttavia pare restare più legata alla formulazione del dettato normativo rispetto alla valorizzazione di principi di carattere generale. Questa è l'esperienza del Portogallo.

E' la codificazione procedimentale, più che la affermazione di principi di carattere generale, il metro che negli ordinamenti europei continentali tende ad essere utilizzato maggiormente dai giudici, nella valutazione dei motivi di invalidità dell'accertamento. L'esperienza italiana è l'espressione di questo orientamento, in cui alla carenza di una codificazione del contraddittorio come fase procedimentale in termini generali si affianca il mancato riconoscimento dello stesso alla stregua di un principio di carattere generale.

Nell'ordinamento inglese è presente una spiccata preferenza per la tutela giudiziale del contribuente, esperibile già nel corso dell'istruttoria. In questo modo la tematica della tutela del contribuente rispetto alle modalità operative della Amministrazione, in particolare per l'aspetto della garanzia del contraddittorio, trova un limitato riscontro nella giurisprudenza.

Par. 4 La comparazione degli ordinamenti tributari e il diritto comunitario

Nella fase attuale di integrazione degli ordinamenti giuridici dei Paesi facenti parte del Trattato sull'Unione Europea, la comparazione su aspetti di tipo sostanziale ovvero procedimentale relativi alla fiscalità ha un significato particolarmente rilevante. E' in primo luogo una modalità utile a comprendere l'evoluzione degli ordinamenti giuridici che permette di ampliare l'analisi del giurista e di ottenere una visione più ampia delle diverse problematiche. L'analisi comparata è, in secondo luogo, la premessa necessaria per affrontare il processo di integrazione europea.

In ambito europeo è in corso di formazione un diritto comune²⁰⁷. Il Trattato con le sue successive integrazioni, insieme alla codificazione secondaria ad opera delle istituzioni comunitarie e alla giurisprudenza dei giudici comunitari forma un corpo giuridico che è in costante evoluzione e presenta aspetti molto peculiari, per il fatto di sovrapporsi agli ordinamenti giuridici nazionali negli ambiti demandati alla competenza delle autorità comunitarie.

Il Trattato europeo è stato inizialmente pensato, dai Paesi fondatori, come un accordo sulla base del quale creare i presupposti di una integrazione progressiva, ed in cui la valutazione sulla necessità di discipline giuridiche comuni, nei differenti settori, viene ad essere demandata alle istituzioni comunitarie rappresentative dei Paesi membri, ad eccezione degli aspetti concordati già al momento della stipula del Trattato. Per quanto riguarda la fiscalità, il Trattato trasferisce la competenza sulla disciplina delle imposte indirette alle istituzioni comunitarie e lascia la approvazione di disposizioni comuni nel settore delle imposte dirette alla determinazione delle istituzioni rappresentative.

²⁰⁷ Si veda, per una presentazione generale del diritto comunitario: Manuale di diritto comunitario, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo, Puglisi, Torino, 1983; Lauria, Manuale di diritto delle Comunità Europee, Torino, 1988; G. Tesauro, Diritto comunitario, Cedam, IV edizione, 2005; Biscottini, La natura giuridica delle Comunità Europee, in *Dir. Int.*, p. 229; Conforti, Sulla natura giuridica delle Comunità Europee, in *Scritti in onore di Raselli*, Milano, 1971, I, p. 563; Dagtoglou, La natura giuridica delle Comunità Europee, in *Trent'anni di diritto comunitario*, Bruxelles, 1981, p. 35; Neri, Sulla natura giuridica delle Comunità Europee, in *Riv. dir. int.*, 1964, p. 231; Vitta, L'integrazione europea. Studio sulle analogie ed influenze di diritto pubblico interno negli istituti di integrazione europea, Milano, 1962; Ballarino, Lineamenti di diritto comunitario, Padova, 1991, p. 5; Pocar, Diritto delle Comunità europee, Milano, 1991.

Le imposte indirette aventi alla base una fonte giuridica comunitaria sono l'iva, i tributi doganali e le accise. Le rispettive normative nazionali recepiscono e integrano la disciplina comunitaria, per gli aspetti non codificati.

Lo sviluppo della giurisprudenza comunitaria sta acquisendo un valore molto forte nel processo di avvicinamento degli ordinamenti; al modello di integrazione progressiva concordata dalle istituzioni comunitarie rappresentative si sta imponendo quello della integrazione cosiddetta negativa, con cui i giudici europei stanno sempre di più assumendo il compito di rilevare le criticità degli ordinamenti nazionali rispetto al modello di unificazione comunitaria.

L'ordinamento comunitario riconosce, nell'ambito delle garanzie procedimentali, la prerogativa dell'esercizio del diritto di difesa del cittadino a fronte di una attività della Amministrazione Pubblica lesiva dei propri interessi. Il contraddittorio difensivo tra cittadino e Amministrazione, nell'ambito del procedimento, costituisce un principio di carattere generale, di matrice giurisprudenziale.

Nel capitolo successivo sono esaminate, nel dettaglio, le tendenze dell'ordinamento comunitario rispetto all'affermazione del principio di contraddittorio ed è valutato l'aspetto problematico della carenza di continuità con gli ordinamenti nazionali.

Capitolo VII

Il contraddittorio nel diritto di fonte comunitaria

Par. 1 I principi fondamentali del Trattato Europeo ed i principi generali di formazione giurisprudenziale

Il Trattato sull'Unione Europea afferma il principio di non discriminazione fra soggetti nazionali e non nazionali all'interno del mercato unico europeo, e sancisce le libertà economiche, di stabilimento, di libera circolazione di capitali, merci e persone. Questi sono i principi fondamentali del Trattato, che costituiscono il perno per la creazione di un mercato unico comune, nel processo di avvicinamento degli ordinamenti giuridici.

La giurisprudenza comunitaria riconosce, accanto ai principi fondamentali codificati nel Trattato, altri principi generali che vengono utilizzati ai fini della interpretazione e della applicazione del diritto comunitario, e che stanno assumendo una importanza determinante sulla formazione del diritto comunitario²⁰⁸.

Tra questi, è affermato il diritto del privato di esercitare la propria difesa di fronte alla autorità amministrativa, preventivamente rispetto alla notifica di un atto lesivo rispetto alla propria sfera giuridica. La difesa preventiva deve essere realizzata attraverso un contraddittorio tra la Amministrazione e la parte privata²⁰⁹.

Questa affermazione di principio non è scritta nel Trattato attualmente in vigore tra i Paesi Europei, quale risulta dalle modifiche introdotte dal Trattato di Amsterdam del 02/10/1997. Nei procedimenti che fanno capo alle istituzioni comunitarie risulta spesso codificato l'iter del contraddittorio di tipo preventivo, ma nel processo di graduale formazione del diritto comunitario un ruolo di primo piano per il riconoscimento della centralità della tutela della parte privata nell'ambito del procedimento amministrativo va riconosciuto alla giurisprudenza.

²⁰⁸ Si veda, in dottrina: G. Tesaro, *Diritto Comunitario*, Cedam, IV ed, 2005, p. 103; *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da P.M. Chiti e G. Greco, Giuffrè Editore, 2007; M. P. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, II Edizione, Giuffrè Editore, 2004, p. 89 e ss..

²⁰⁹ In dottrina: *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da M. P. Chiti e G. Greco, II Edizione, Giuffrè Editore, 2007

Il principio è affermato nel settore amministrativo, per i procedimenti che fanno capo alle istituzioni comunitarie e si registrano alcune pronunce di rilievo anche nel settore tributario, che si rifanno ai precedenti in ambito amministrativo.

Recentemente i Paesi membri della Unione Europea hanno sottoscritto, il 07/12/2000, la Carta Europea dei diritti fondamentali. Il documento è siglato, precisamente, da un organo appositamente creato su mandato del Consiglio Europeo che è comprensivo dei rappresentanti degli Stati membri. La Carta individua i diritti fondamentali riconosciuti in capo ai cittadini comunitari, desunti anche dai principi generali già affermati dalla giurisprudenza dei giudici comunitari. Tra questi è compreso il diritto del privato al contraddittorio preventivo con la Amministrazione Pubblica, a fronte di un atto lesivo nella propria sfera giuridica²¹⁰. Viene quindi ad essere riaffermata, anche in questo contesto, la necessità della tutela del privato, al quale va garantito l'esercizio della propria difesa in sede amministrativa, in via preventiva rispetto alla notifica di un provvedimento.

L'articolo 41 della Carta Europea dei diritti fondamentali, rubricato diritto ad una buona amministrazione, dispone: "Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per la Amministrazione di motivare le proprie decisioni."

²¹⁰ G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Cedam, IV edizione, 2005; l'autore riconosce la presenza di una continuità tra i principi generali affermati dalla giurisprudenza comunitaria e i principi codificati nella Carta Europea dei diritti fondamentali: "... nella Carta dei diritti fondamentali si ritrovano tutti i diritti che la Corte di Giustizia aveva fino a quel momento incluso tra quelli che è chiamata a garantire e pochi di più, dalla libertà di espressione e di informazione alla parità tra uomini e donne, dal diritto di proprietà al rispetto della vita privata e familiare, dal diritto al giudice al diritto ad una buona amministrazione". Si veda anche: M. P. Chiti, *La Carta Europea dei diritti fondamentali: una Carta di carattere funzionale?*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2002, p. I; A. Sandulli, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo, Diritto amministrativo generale*, a cura di S. Cassese; *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da P.M. Chiti e G. Greco, Giuffrè Editore, 2007.

L'analisi dottrinale evidenzia come attraverso la sottoscrizione della Carta Europea dei diritti fondamentali le istituzioni comunitarie abbiano inteso dare una rappresentazione formale, di consenso da parte dei Paesi membri su alcuni principi di carattere generale non codificati nel Trattato, già esplicitati dalla giurisprudenza comunitaria. Vengono manifestati, tuttavia, alcuni dubbi sulla valenza giuridica della Carta Europea dei diritti fondamentali nell'ambito dell'ordinamento giuridico comunitario.

In proposito, la dottrina ha già evidenziato come il documento, per le formalità seguite nella adozione, non può essere qualificato come fonte formale di diritto comunitario, in quanto la Carta Europea dei diritti fondamentali non integra il Trattato, né ha la forma tipica della codificazione secondaria comunitaria.

Il Parlamento Europeo ha invero richiesto, durante i lavori di preparazione della Carta e prima della sua formale sottoscrizione, con le risoluzioni numero A5-00064/2000 del 16/03/2000 e numero B5 767/2000 del 03/10/2000, che il testo del documento venisse integrato nel corpo del Trattato. Anche il Comitato Economico e sociale ha presentato una simile proposta, nella risoluzione numero 1005 del 20/09/2000. La Commissione Europea ha tuttavia bocciato le richieste formulate affermando, nella comunicazione ufficiale dell'11/10/2000 n. 644, che la Carta Europea, anche se non integrata nel corpo del Trattato, avrebbe comunque avuto un impatto sugli Stati membri, anche per la sua attitudine a diventare canone interpretativo per la Corte di Giustizia Europea.

La posizione espressa dalla Commissione Europea non scioglie i dubbi della dottrina sul valore giuridico della Carta. La giurisprudenza comunitaria successiva al 2000, che si è occupata di contraddittorio nei procedimenti amministrativi, preferisce richiamare i propri precedenti giudiziali anteriori alla sottoscrizione della Carta Europea dei diritti fondamentali, e non si è ancora pronunciata sulla valenza giuridica della Carta²¹¹.

²¹¹ G. Tesaurò, in *Diritto comunitario*, Cedam, IV edizione, 2005, p. 134, osserva che la Carta europea dei diritti fondamentali è citata esplicitamente dal Tribunale di primo grado nella causa T-54/99, sentenza del 30/01/2002, in cui si afferma che il diritto ad una buona amministrazione rientra tra i principi generali dello Stato di diritto comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, e che tale diritto trova conferma all'articolo 41 della Carta. In precedenza lo stesso Tribunale aveva escluso l'applicazione della Carta, in quanto successiva all'atto impugnato, nella causa T-112/98, sentenza 20/02/2001. Numerosi avvocati generali hanno fatto riferimento alla Carta, ma la Corte di Giustizia non vi ha dato seguito esplicito (causa C-173/99, sentenza del 26/06/2001 e causa C-340/99 sentenza del 17/05/2001).

Sono significative, nell'analisi del documento, le disposizioni contenute al capo VII della Carta Europea dei diritti fondamentali, relative all'ambito di applicazione dei principi affermati. E' scritto che le disposizioni della Carta Europea dei diritti fondamentali si applicano alle istituzioni e agli organi dell'Unione, nel rispetto del principio di sussidiarietà e agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Le disposizioni dell'articolo 41 sono rivolte pertanto, in primo luogo, alle istituzioni amministrative comunitarie e, inoltre, alle Amministrazioni Pubbliche degli Stati membri quando operano nei settori di competenza dell'ordinamento comunitario. L'affermazione dei principi viene pertanto ad essere delimitata all'ambito delle materie oggetto di armonizzazione, per le quali il Trattato sull'Unione Europea devolve la competenza alle istituzioni comunitarie.

Più recentemente la questione della valenza giuridica delle disposizioni contenute nella Carta Europea dei diritti fondamentali è stata ripresa nei lavori rivolti alla integrazione del Trattato sull'Unione Europea, che hanno portato alla sottoscrizione del Trattato di Lisbona da parte dei rappresentanti dei Paesi membri, in data 13/12/2007. Il Trattato entrerà in vigore il 01/01/2009, solo a seguito di formale ratifica da parte di tutti i Paesi membri. Il nuovo testo dell'accordo comunitario nella versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea che deriva dall'accordo di Lisbona, espressamente rimanda al contenuto della Carta Europea dei diritti fondamentali, affermando, all'art. 6, che l'Unione riconosce i diritti, le libertà ed i principi sanciti nella Carta Europea dei diritti fondamentali. In questo modo viene quindi ad essere integrata nel diritto primario comunitario la Carta Europea dei diritti fondamentali, i cui principi sono formalmente riconosciuti dai Paesi membri come valori a cui l'ordinamento comunitario deve conformarsi.

Con le recenti vicende relative alla sottoscrizione del Trattato di Lisbona si comprende come il riconoscimento del principio di contraddittorio nell'ambito del diritto di fonte comunitaria sia, al momento, in una fase di transizione, da principio generale non scritto di creazione giurisprudenziale a principio codificato dal Trattato, fonte primaria del diritto comunitario, con l'entrata in vigore del nuovo accordo europeo.

Nell'ambito della presente ricerca, a me pare significativo evidenziare l'evoluzione della giurisprudenza sulla affermazione del principio di contraddittorio nel periodo,

tuttora in corso, di vigenza di un Trattato Europeo che nulla dispone in proposito; alla salda posizione della giurisprudenza comunitaria nell'affermazione del principio va infatti riconosciuto un ruolo determinante ai fini del riconoscimento del principio nell'ambito della Carta Europea dei diritti fondamentali, per raggiungere, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il rango di un principio scritto nella fonte primaria del diritto comunitario.

Pare opportuna un'ulteriore considerazione. Nell'analisi svolta nei precedenti capitoli sulla partecipazione del contribuente all'accertamento nei diversi ordinamenti giuridici nazionali, è esaminata, in primo luogo, la disciplina procedimentale codificata e viene poi analizzata la relativa giurisprudenza; nell'approccio alla disciplina comunitaria, invece, all'analisi giurisprudenziale va riconosciuto un ruolo centrale, per la rilevanza che l'apporto della giurisprudenza assume nella creazione del diritto, proprio per le caratteristiche del sistema giuridico comunitario, che è in una fase di formazione e di continuo sviluppo. E' bene evidenziare che, per questo motivo, ossia per la rilevanza del diritto di creazione giurisprudenziale rispetto alle fonti scritte, il diritto comunitario presenta delle problematiche per una analisi di tipo sistematico²¹².

Nei paragrafi che seguono, accanto alla analisi della giurisprudenza, sono evidenziate le problematiche sollevate dalla dottrina in ordine alla affermazione di principi generali di formazione giurisprudenziale, che non hanno una base convenzionale a differenza del Trattato, ma che sono tuttavia utilizzati nella interpretazione ed applicazione del diritto comunitario, con riflessi negli ordinamenti nazionali degli Stati membri per le materie devolute alla competenza delle istituzioni comunitarie. Queste tematiche sono, a mio parere, ancora di interesse nonostante le modifiche in corso sul Trattato Europeo che porteranno il principio di contraddittorio al rango di diritto primario, perché hanno un portata generale e costituiscono una peculiarità dell'ordinamento comunitario che continuerà ad essere presente, nonostante la codificazione di alcuni principi di matrice giurisprudenziale, compreso il contraddittorio, nella fonte comunitaria primaria.

²¹² La competenza della Corte ad effettuare una interpretazione evolutiva, idonea anche a colmare le lacune normative, potrebbe trovare fondamento nell'art. 164 del Trattato CEE, che affida alla Corte il compito di garantire il rispetto del diritto comunitario. In questo senso, Kutscher, Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto Comunitario dal punto di vista di un giudice, in Riv. Dir. Eur., 1976, p. 291, e Corte di Giustizia Europea, causa C-43/75, sent. del 08/04/1976.

Par. 2 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio

Come già anticipato nel paragrafo precedente, sono presenti nella giurisprudenza comunitaria pronunce sul contraddittorio nei procedimenti amministrativi in materia non tributaria di interesse ai fini della presente ricerca, perché rappresentano l'origine ed il fulcro della affermazione del principio nei procedimenti amministrativi nel diritto comunitario.

Questa giurisprudenza raccoglie le sentenze della Corte di Giustizia Europea in merito ai procedimenti della Commissione Europea, che svolge una continua attività di controllo in differenti settori per verificare il rispetto delle norme del Trattato da parte dei Paesi membri. Le sentenze riguardano il settore degli aiuti di Stato, la concorrenza, i controlli effettuati dalla Commissione Europea sull'utilizzo del denaro erogato dal Fondo sociale europeo, e ad ultimo i procedimenti aventi ad oggetto la irrogazione di sanzioni a fronte di violazioni del diritto comunitario in ambiti differenti.

Le sentenze, molte antecedenti alla giurisprudenza sul diritto al contraddittorio nel settore tributario, annullano, nell'ambito del ricorso giudiziale disciplinato dall'art. 230 del Trattato, gli atti della Commissione Europea, lesivi nei confronti dei destinatari, svolti senza contraddittorio preventivo. E' presente anche numerosa giurisprudenza in cui i ricorrenti contestano il mancato riscontro sui documenti probatori utilizzati dalla Commissione, sostenendo quindi la presenza di un contraddittorio incompleto; questo motivo non rileva, secondo il giudice comunitario, quale causa di invalidità dell'atto. E' significativo evidenziare, pertanto, che il confronto sui documenti probatori, utilizzati nell'istruttoria, non viene tutelato in ambito procedimentale.

Iniziando dai procedimenti della Commissione Europea in materia di concorrenza tra le imprese, la cui disciplina sostanziale è contenuta negli articoli 81 e seguenti del Trattato Europeo, i precedenti più significativi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sono la sentenza del 23/10/1974 causa C-17/74, la sentenza del 13/02/1979 causa C-85/76, la sentenza del 09/11/1983 causa C-322/81, la sentenza del 12/02/1992 cause riunite C-48/90 e C-66/90, e fra le pronunce del Tribunale di primo grado la sentenza del 15/03/2000 cause riunite T-25/95, T-26/96, da T-30/95 a T-32/95, da T-34/95 a T-39/95, da T-42/95 a T-46/95, T-48/95, da T-50/95 a T-65/95, da

T-68/95 a T-71/95, T-87/95, T-88/95, T-103/95, T-104/95 e la sentenza del 27/09/2006, causa T-314/01.

La sentenza della Corte di Giustizia Europea del 23/10/1974 riguarda un provvedimento della Commissione Europea in cui è accordato ad una società l'esonero dalla applicazione del divieto di patti tra imprese restrittivi della concorrenza, in base all'articolo 81 comma 3 del Trattato, a condizione che sia data tempestiva comunicazione di tutte le partecipazioni finanziarie possedute, nonché di ruoli di dirigenza o di gestione che sono attribuiti in società terze ai responsabili della società stessa. La società destinataria del provvedimento lamenta di non avere ricevuto preventiva comunicazione delle onerose condizioni alle quali la Commissione Europea subordina la decisione favorevole e chiede l'annullamento del provvedimento per omissione di contraddittorio. La Commissione Europea evidenzia, a propria difesa, che il regolamento del Consiglio n. 17 del 06/02/1962, applicato nella fattispecie, dispone l'obbligo di comunicazione preventiva a fronte di provvedimenti sfavorevoli alla parte, ma non fa menzione dell'obbligo di dare comunicazione preventiva delle condizioni poste su un provvedimento favorevole. La Corte annulla il provvedimento e ordina alla Commissione Europea di ripetere il procedimento, con la notifica della comunicazione. La Corte di Giustizia motiva la sentenza argomentando l'inosservanza delle regole del procedimento, nonostante la mancanza nel tenore letterale del regolamento attuativo di una norma che prescriva la necessità di dare comunicazione preventiva alla parte delle condizioni poste a fronte di un provvedimento favorevole. La Corte di Giustizia evidenzia che il contraddittorio costituisce un principio generale "secondo cui qualora i provvedimenti della pubblica autorità ledano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari, questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese". La carenza di una norma regolamentare espressa, nella fattispecie, non osta, secondo la Corte, al riconoscimento della illegittimità del procedimento che viene ricondotta alla violazione del principio generale del contraddittorio.

Nella sentenza della Corte di Giustizia del 12/02/1992 cause riunite C-48/90 e C-66/90 le parti contestano la violazione del diritto di difesa nell'ambito di un controllo della Commissione Europea su una concessione in via esclusiva all'esercizio di una attività economica, conferita da uno Stato ad una società in violazione del diritto comunitario.

La Commissione non ha effettuato durante l'istruttoria alcuna comunicazione alla società interessata e ha inviato allo Stato coinvolto solamente una comunicazione incompleta e imprecisa. La Corte di Giustizia Europea annulla il provvedimento. Rifacendosi alla propria giurisprudenza, ribadisce che la carenza nel procedimento di un contraddittorio con la parte comporta una violazione del diritto di difesa, il quale costituisce principio fondamentale di diritto comunitario e dev'essere garantito anche in assenza di norme specifiche.

Procedendo in ordine cronologico, tra le vertenze relative a contraddittorio incompleto per diniego di accesso ai documenti, da parte della Commissione Europea, è presente la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 13/02/1979, causa C-85/76, in cui la parte contesta violazione del diritto di difesa per il rifiuto della Commissione di concedere l'accesso a documenti rilevanti, che stanno alla base degli addebiti mossi alla società con la comunicazione preventiva. La Corte di Giustizia ammette che la violazione al diritto di difesa commesso dalla Commissione Europea nell'istruttoria possa essere sanato dall'avvenuto deposito dei documenti prima negati nel fascicolo processuale e dal contraddittorio davanti all'organo giudiziale, e decide la vertenza dopo avere ascoltato le parti.

La successiva sentenza della Corte di Giustizia Europea del 09/11/1983 causa C-322/81 verte, analogamente, su un diniego all'accesso di documenti, il cui contenuto è riportato sulla comunicazione preventiva. Il motivo non è accolto. La Corte esclude violazione al diritto di difesa e sottolinea invero come la causa debba essere decisa valutando la fondatezza del provvedimento e gli elementi probatori a sostegno dello stesso.

Nella sentenza del Tribunale di primo grado del 15/03/2000 cause riunite T-25/95, T-26/96, da T-30/95 a T-32/95, da T-34/95 a T-39/95, da T-42/95 a T-46/95, T-48/95, da T-50/95 a T-65795, da T-68/95 a T-71/95, T-87/95, T-88/95, T-103/95, T-104/95 i motivi di ricorso vertono nuovamente sulla presenza di un contraddittorio incompleto, per diniego all'accesso ai documenti. Secondo il Tribunale di primo grado il diniego di accesso non rileva quale motivo di invalidità, a meno che sia possibile constatare che l'accesso al documento negato da parte della Commissione avrebbe portato ad un esito diverso del procedimento amministrativo. E' compito del giudice acquisire quindi il

documento e verificare se sussiste una possibilità, anche minima, che il procedimento amministrativo porti ad un risultato diverso, nell'ipotesi in cui il ricorrente si avvalga del documento ai fini difensivi.

Nella sentenza del Tribunale di primo grado del 27/09/2006, causa T-314/01 si contesta la mancata evidenza, in contraddittorio, di alcuni documenti significativi ai fini del provvedimento finale. In questa circostanza il motivo di impugnazione sollevato non è considerato rilevante, in quanto la parte è in effetti bene informata sul contenuto dei documenti. In altri termini, il motivo viene valutato come pretestuoso da parte del Tribunale.

Nel settore dei procedimenti di controllo della Commissione Europea in materia di aiuti di Stato, le pronunce più significative della Corte di Giustizia Europea sono la sentenza del 10/07/1986, causa C-40/85, la sentenza del 10/07/1986 causa C-234/84, la sentenza del 14/02/1990, causa C-301/87 e la sentenza del 21/03/1990 causa C-142/87. Le sentenze attengono a fattispecie di contraddittorio incompleto su alcuni documenti dell'istruttoria e attestano l'irrelevanza ai fini della legittimità del provvedimento del confronto sui documenti probatori utilizzati dalla Commissione.

Riguardo alle due sentenze del 10/07/1986, si osserva la volontà da parte della Corte di Giustizia Europea di non arrivare ad invalidare gli atti della Commissione Europea quando la comunicazione preventiva degli addebiti è chiara, ma la parte non ha avuto modo di esprimersi in contraddittorio con la Commissione su alcuni documenti dell'istruttoria. Il motivo di doglianza non viene accolto, perché la Corte di Giustizia giudica il provvedimento fondato.

La sentenza della Corte di Giustizia del 14/02/1990, causa C-301/87 e la sentenza del 21/03/1990 causa C-142/87 riguardano, anch'esse, delle fattispecie di contraddittorio parziale, incompleto in riferimento ad alcuni documenti del fascicolo. In questa circostanza la Corte di Giustizia richiede alla Commissione il deposito dei documenti non portati a conoscenza della parte prima del procedimento definitivo, e decide che gli stessi non sono in effetti rilevanti per il loro contenuto ai fini della controversia.

In materia di procedimenti di controllo della Commissione Europea sull'utilizzo delle risorse del fondo sociale europeo sono interessanti la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 07/05/1991, causa C-291/89, e la sentenza del 24/10/1996 causa C-32/95

P. Entrambe le vertenze concernono provvedimenti che scaturiscono da fattispecie di omesso contraddittorio, annullati dalla Corte di Giustizia Europea.

Brevemente, la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 07/05/1991, causa C-291/89 riguarda la decisione della Commissione Europea di ridurre i contributi del Fondo sociale europeo, per un progetto di formazione presentato da una società. La Commissione Europea ha violato l'articolo 6 del regolamento n. 2950/83 non inviando allo Stato coinvolto una comunicazione di addebiti, prima del provvedimento definitivo ed il provvedimento viene pertanto annullato. La Corte di Giustizia evidenzia che la possibilità per lo Stato membro interessato di presentare le proprie osservazioni prima che venga adottata una decisione definitiva costituisce una formalità sostanziale che è richiesta dalla norma.

Nella sentenza successiva del 24/10/1996, causa C-32/95 P, che verte su una decisione della Commissione Europea di ridurre il contributo finanziario del Fondo sociale europeo concesso a delle società, le società beneficiarie dei fondi contestano che il procedimento istruttorio della Commissione Europea si è svolto a loro completa insaputa. L'istituzione comunitaria ha rivolto le proprie comunicazioni, antecedenti al provvedimento definitivo, solo alle autorità nazionali, che a loro volta non hanno informato i soggetti interessati. La Corte di Giustizia Europea annulla l'atto della Commissione Europea per violazione del diritto di difesa nei confronti dei ricorrenti. A motivazione della decisione presa, la Corte di Giustizia Europea, richiamando i propri precedenti, evidenzia che "il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa concludersi con un atto per questa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e dev'essere garantito anche in assenza di norme specifiche riguardanti il procedimento. Per il rispetto di tale principio è necessario che il destinatario di una decisione pregiudizievole sia messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista sugli elementi presi in considerazione dalla Commissione per motivare la decisione controversa."

In materia di provvedimenti sanzionatori sono presenti la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 07/06/1983, cause C-100/80, C-101/80, C-102/80, C-103/80, la sentenza del 21/09/1989 cause riunite C-46/87 e C-227/88, la sentenza del 29/06/1994

causa C-135/92. I procedimenti sanzionatori si riferiscono, per la prima sentenza, alla violazione delle norme del Trattato Comunitario in materia di concorrenza; la seconda sentenza è relativa ad una sanzione irrogata ad una società che si oppone alla azione della Commissione Europea finalizzata al controllo sul rispetto della disciplina comunitaria della concorrenza; la terza riguarda la violazione delle norme in materia di accordi sulla pesca tra la Comunità Europea e la Svezia, disciplinati dal regolamento del Consiglio del 27/06/1980 n. 2209 e dal regolamento del Consiglio n. 3929 del 20/12/1990 quanto all'esercizio dei poteri di controllo della Commissione.

Brevemente, nella vertenza decisa con sentenza del 07/06/1983, cause riunite C-100/80, C-101/80, C-102/80, C-103/80, è contestato dalla parte l'ammontare della sanzione irrogata, perché non è stata data la possibilità di prendere posizione, anteriormente al provvedimento definitivo, sulla durata del comportamento illecito, che costituisce un parametro di commisurazione della sanzione. La Corte di Giustizia Europea riconosce la fondatezza dei motivi e ridetermina l'importo delle sanzioni. Nella motivazione è affermato che il diritto al contraddittorio è un principio fondamentale di diritto comunitario, il quale esige il rispetto delle prerogative della difesa in qualsiasi procedimento.

La sentenza della Corte di Giustizia Europea del 29/06/1994 causa C-135/92 riguarda un'infrazione contestata ad una società svedese da parte della Commissione Europea, per violazione agli accordi tra Svezia e Comunità Europea sulla pesca, a seguito della quale la Commissione esclude la società dal rilascio di licenza di pesca per un periodo di dodici mesi. In base al regolamento del Consiglio del 20/12/1990 n. 3929, la sospensione dalla procedura di autorizzazione alla pesca è la sanzione più grave che può scaturire da una violazione. Questa sentenza la Corte di Giustizia sottolinea la centralità attribuita al diritto di difesa nell'ambito dei procedimenti amministrativi. Va rilevato, infatti, che le osservazioni depositate dall'avvocato generale suggeriscono alla Corte di non accogliere il motivo di doglianza della parte, in quanto l'esercizio del contraddittorio nel procedimento amministrativo non avrebbe comunque comportato un diverso esito dello stesso. L'avvocato generale evidenzia in proposito che nel corso del processo non è stato presentato da parte della società svedese alcun documento che permette di poter escludere la responsabilità della società nella violazione. La Corte di

Giustizia disattende l'opinione dell'avvocato generale e annulla il provvedimento della Commissione Europea.

La successiva sentenza della Corte di Giustizia Europea del 21/09/1989 cause riunite C-46/87 e C-227/88 costituisce un caso non semplice da analizzare. Una società si è opposta all'accesso dei funzionari della Commissione Europea per finalità di controllo e riceve dalla Commissione Europea un provvedimento di irrogazione di una penalità di mora, prevista dall'articolo 16 del regolamento n. 17 del 1962. La misura della sanzione è commisurata alla durata del comportamento ostantivo della società, ed è pari ad una somma fissa da moltiplicare per il numero dei giorni di ritardo, nei quali la parte si è opposta alla azione di controllo della Commissione. L'articolo 16 prevede che la Commissione Europea può ridurre la misura della indennità di mora, una volta che le imprese hanno ottemperato gli obblighi di informazione. Nella fattispecie la Commissione Europea ha irrogato la penalità di mora omettendo il contraddittorio, nonostante il provvedimento sia espressamente richiamato nell'elenco degli atti per i quali a norma dell'articolo 19 del regolamento n. 17 del 1962 il contraddittorio è obbligatorio. La Corte di Giustizia Europea non valuta illegittimo il comportamento della Commissione e riconosce che il provvedimento della stessa non costituisce la decisione definitiva sulla irrogazione della sanzione e che quindi il contraddittorio va garantito, ma limitatamente al provvedimento finale di competenza della Commissione nell'ambito del procedimento.

Par. 3 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nei procedimenti in materia doganale

Il presente paragrafo è dedicato alla analisi dei filoni di giurisprudenza presenti nel settore dei tributi doganali, sul principio di contraddittorio. Si tratta, in effetti, di una giurisprudenza non sempre facile da interpretare, che pone questioni complesse anche per la difficoltà dell'argomento.

Va precisato che questa giurisprudenza comunitaria ha due distinte matrici: le sentenze che derivano dai rinvii effettuati da parte dei giudici nazionali, nella soluzione di controversie che richiedono la interpretazione delle norme di fonte comunitaria in base

all'articolo 234 del Trattato, e le pronunce rese dai giudici comunitari relative al controllo di legittimità degli atti delle istituzioni comunitarie che è previsto dall'articolo 230 del Trattato. La prima tipologia di pronunce del giudice comunitario, disciplinata dall'articolo 234, è finalizzata a rendere l'interpretazione della norma comunitaria, che il giudice nazionale utilizza nella soluzione della controversia. La seconda deriva invece da una azione di annullamento ed è rivolta ad esercitare un controllo di legittimità sugli atti comunitari²¹³.

Un primo filone di giurisprudenza sul contraddittorio riguarda l'interpretazione della disciplina relativa ai controlli doganali nel regime di transito comunitario esterno. Il contesto è quello di un rinvio pregiudiziale da parte del giudice nazionale, su una disciplina positiva di matrice comunitaria che prevede espressamente il confronto preventivo all'azione di recupero delle imposte. Il giudice comunitario afferma in modo costante, in queste sentenze, l'inderogabilità del contraddittorio preventivo, perché posto a tutela del diritto di difesa. La rilevanza di questo diritto giustifica, secondo il giudice, l'assetto della disciplina procedimentale ed il rigore richiesto nella interpretazione e nella applicazione della stessa.

Un secondo filone giurisprudenziale riguarda il procedimento di sgravio, disciplinato all'articolo 239 del codice doganale comunitario. E' una giurisprudenza non semplice, per le peculiarità del procedimento amministrativo, che viene giudicato nell'ambito della azione di annullamento prevista dall'articolo 230 del Trattato. Le sentenze qualificano il provvedimento di sgravio in termini di esercizio di un potere discrezionale che postula l'insindacabilità, nel merito, dell'atto amministrativo da parte del giudice adito. In questo contesto, di decisioni amministrative discrezionali e insindacabili nel merito dal giudice, è affermata la obbligatorietà del confronto preventivo tra istituzione e contribuente, per la definizione del contenuto del provvedimento, anche in mancanza di una espressa disposizione normativa che prescriva il contraddittorio. Questa giurisprudenza è ferma sul punto che il diritto di

²¹³ In dottrina, per un inquadramento generale, si veda: J. Schwarze, Il controllo giurisdizionale sul procedimento amministrativo europeo, in Quaderno n.1, Rivista trimestrale di diritto pubblico; Il procedimento amministrativo nel diritto europeo, a cura di F. Bignami e S. Cassese, Giuffrè Editore, 2004, p. 152; M. P. Chiti, Diritto amministrativo europeo, II Edizione, Giuffrè Editore, 2004, p. 501 e ss.

difesa del cittadino di fronte alla Amministrazione è un principio di carattere generale. Il riconoscimento di questo principio da parte del giudice comunitario comporta l'annullamento degli atti amministrativi notificati agli interessati senza un confronto preventivo, anche in mancanza di una norma procedimentale che disponga il momento del contraddittorio nella fattispecie. Le pronunce si soffermano anche sul diritto di accesso ai documenti dell'istruttoria.

A me pare utile, al fine di comprendere meglio la portata delle pronunce comunitarie, fornire un quadro generale sulla disciplina doganale di matrice comunitaria cui la casistica giurisprudenziale si riferisce.

Il transito comunitario esterno è disciplinato dall'articolo 91 del codice doganale comunitario e dagli articoli 309 e seguenti del regolamento di attuazione. Concerne la circolazione da una località all'altra del territorio doganale della Comunità di merci non comunitarie, non assoggettate né a dazi all'importazione né ad altre imposte, ovvero a misure di politica commerciale. Al momento del transito in entrata nel territorio europeo la Dogana riceve la dichiarazione di parte che la merce non è destinata ad un Paese della Comunità, ma che deve transitare nel territorio della Comunità, passando quindi dalla dogana detta di partenza e uscendo dalla dogana detta di uscita. L'Ufficio doganale di uscita deve dare comunicazione all'Ufficio doganale di partenza della avvenuta presentazione della merce, in base alla disciplina del regolamento di attuazione del codice doganale comunitario, n. 2454/93 articoli 341 e seguenti. In questo modo l'Ufficio di partenza può riscontrare la regolarità del transito della merce, avvenuto appunto senza applicazione dell'imposta da parte della stessa dogana di partenza. Se la dogana di partenza non riceve la comunicazione di conferma da parte della dogana di uscita deve dare inizio al controllo ed al recupero del dazio ed è previsto un contraddittorio iniziale con il contribuente. La Dogana di entrata invia al contribuente una comunicazione scritta, con l'indicazione espressa dei termini dati per la risposta, chiedendo una evidenza documentale di regolarità della operazione. Questo contraddittorio con il contribuente è obbligatorio per l'Ufficio doganale ai fini della contabilizzazione e riscossione dei dazi dovuti. La disciplina di riferimento è costituita dall'articolo 11 bis, n. 2 del regolamento della Commissione 27/03/1987, n. 1062, successivamente sostituito, ma senza modifiche quanto al procedimento indicato, dal

codice doganale comunitario, regolamento del Consiglio n. 2913 del 12/10/1992 articolo 379, e dal regolamento di attuazione emanato dalla Commissione n. 2454 del 02/07/1993, articoli 899 e seguenti. E' prescritto che l'Ufficio doganale di partenza della merce richiede all'obbligato principale la prova della regolarità della operazione, con un termine fisso di tre mesi per la risposta, allo scadere del quale, in mancanza di comunicazioni da parte del contribuente, si dà inizio al procedimento di riscossione dell'imposta.

L'istanza di sgravio sulle imposte doganali, disciplinata all'articolo 239 del codice doganale comunitario, può essere presentata da parte del contribuente a seguito di eventi particolari intervenuti successivamente al transito della merce in dogana e al conseguente pagamento delle imposte doganali. Si tratta di una fattispecie peculiare che comporta lo svolgimento di precisi riscontri da parte delle autorità amministrative. A titolo esemplificativo, si può trattare dei casi in cui le merci, già svincolate con pagamento dei dazi, non sono conformi alla normativa vigente nel Paese per l'utilizzo e la commercializzazione e quindi non sono utilizzabili per il destinatario. Può essere il caso in cui il carico di merci è rifiutato dal destinatario, perché la consegna è successiva al termine contrattuale stabilito. In simili circostanze è possibile richiedere il rimborso delle imposte pagate dimostrando che le merci introdotte nel territorio sono state poi esportate, a causa dell'inutilizzabilità, ovvero distrutte.

La presentazione dell'istanza di sgravio da parte del contribuente, ai sensi dell'articolo 239 del codice doganale, comporta l'instaurarsi di una attività di controllo da parte delle autorità che è svolta in contraddittorio con la parte. L'attuale formulazione normativa del codice doganale comunitario e del regolamento di attuazione, il regolamento della Commissione Europea del 02/07/1993 n. 2454, devono in buona parte le aperture presenti, circa l'obbligatorietà nella fase amministrativa del contraddittorio, agli sviluppi della giurisprudenza comunitaria nel periodo in cui la materia era disciplinata dal regolamento del Consiglio n. 1430 del 02/07/1979 e dall'articolo 5, n. 2 del regolamento del Consiglio n. 1697 del 24/07/1979.

Lo sgravio dei dazi doganali disciplinato all'articolo 239 del codice doganale comunitario è un procedimento particolare che, in base alla definizione data dalla stessa giurisprudenza comunitaria, corrisponde all'applicazione di una clausola di

equità. Gli operatori possono richiedere alle autorità nazionali lo sgravio di dazi doganali dimostrando di trovarsi in una posizione particolare che, precedentemente all'approvazione del codice doganale comunitario del 1992, il regolamento del Consiglio n. 1430 del 02/07/1979 indicava nell'assenza di negligenza manifesta o di simulazione in capo al contribuente e nella presenza di un pregiudizio arrecato all'importatore dal pagamento dei dazi. Nell'ambito del procedimento di sgravio le autorità amministrative devono pertanto valutare se il pagamento di dazi arreca dei pregiudizi all'operatore, considerata tuttavia anche la posizione di interesse della Comunità Europea alla riscossione delle imposte. Quanto alla presenza di negligenza manifesta o di simulazione, in base all'articolo 5, n. 2 del regolamento del Consiglio n. 1697 del 24/07/1979, il contribuente non deve indurre in errore le autorità, deve agire in buona fede, osservando le disposizioni di legge. Lo sgravio non è pertanto riconosciuto quando le autorità competenti sono indotte in errore da dichiarazioni inesatte del debitore. Con l'approvazione del codice doganale comunitario del 1992 questa disciplina degli sgravi sui dazi all'importazione è trasfusa, modificata in parte, nell'articolo 239 il quale dispone che lo sgravio può essere concesso in situazioni che non implicano una frode o una manifesta negligenza da parte dell'interessato.

Il regolamento doganale dispone che la procedura di sgravio è gestita, in una prima fase, dalle autorità doganali nazionali, cui l'istanza di sgravio è presentata. Quando le autorità nazionali ritengono che la domanda è corredata da giustificazioni che escludono manovre fraudolente o negligenza manifesta, possono porre il caso alla Commissione Europea. La pratica trasmessa alla Commissione Europea contiene tutti gli elementi dell'istruttoria, con dichiarazione della parte, che attesti di aver preso visione del fascicolo. Prima che il fascicolo sia trasmesso alla Commissione Europea viene inoltre richiesto al contribuente se intende allegare ulteriori elementi ai documenti dell'istruttoria, ovvero dichiarazioni a propria difesa. L'istanza di sgravio trasmessa dalle autorità nazionali in cui manca la dichiarazione di parte che attesta la conoscenza del contenuto del fascicolo è improcedibile.

La Commissione Europea dispone il provvedimento finale. Allo scopo può effettuare ulteriori indagini, rispetto a quelle già svolte dalle autorità nazionali. L'articolo 906 bis

del regolamento di attuazione vigente dispone che la Commissione Europea, quando intende adottare una decisione sfavorevole al richiedente, comunica le proprie obiezioni per iscritto, unitamente a tutti i documenti dell'istruttoria sui quali poggiano le obiezioni. La parte ha un mese di tempo per la presentazione delle osservazioni. La disposizione è stata introdotta dal regolamento della Commissione del 29/07/1998 n. 1677, a seguito di alcune pronunce dei giudici comunitari, analizzate nel paragrafo successivo, con cui viene annullato il provvedimento di diniego di sgravio formulato dalla Commissione Europea. Precedentemente, infatti, il regolamento del Consiglio n. 1430 del 1979, non disciplinava la comunicazione preventiva della Commissione Europea ed è proprio per questo motivo, in vigenza di questo regolamento, che i giudici della Unione Europea hanno annullato i provvedimenti di diniego, nell'ambito dell'azione prevista dall'art. 230 del Trattato, per violazione della prerogativa del contraddittorio.

Par. 3.1 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nei controlli doganali sul regime di transito comunitario esterno

La giurisprudenza della Comunità Europea è ferma nell'osservare che non è derogabile il confronto preventivo tra Amministrazione e contribuente, previsto nella disciplina positiva sui controlli sul transito comunitario esterno della merce. Trattandosi di sentenze aventi la finalità di fornire al giudice nazionale la interpretazione della norma comunitaria, il giudice comunitario non arriva ad annullare i provvedimenti delle autorità doganali nazionali che non sono conformi alla disciplina positiva, ma afferma, tassativamente, che il contraddittorio non può essere omesso.

La principale giurisprudenza è data dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 21/10/1999, causa C-233/98, la sentenza del 14/11/2002 causa C-112/01, la sentenza del 20/01/2005, causa C-300/03, la sentenza del 14/04/2005 causa C-460/01, la sentenza del 08/03/2007, causa C-44/06. Le cause citate sono sollevate alla Corte di Giustizia Europea per effetto del rinvio pregiudiziale del giudice nazionale, con cui viene richiesto alla Corte di chiarire l'interpretazione della normativa comunitaria,

quanto all'obbligatorietà del confronto preventivo con il contribuente e alla necessità di indicare il termine entro il quale il contribuente deve fornire le indicazioni richieste. Nella sentenza del 08/03/2007 la Corte di Giustizia Europea giudica non conforme alle disposizioni comunitarie un procedimento di riscossione delle imposte, iniziato senza previo contraddittorio. La autorità doganale nazionale avvia l'azione di recupero delle imposte previa notifica di un avviso, senza inviare preventivamente al contribuente la richiesta di chiarimenti prevista. Il contribuente presenta, quindi, un reclamo in via amministrativa. Nel corso del procedimento di riesame, allo scopo di regolarizzare il procedimento, l'autorità doganale nazionale notifica formale richiesta di chiarimenti, in base all'articolo 11 bis n. 2 del regolamento n. 1062/87, fornendo il termine prescritto di tre mesi. Sospende l'esecutività dell'avviso, in attesa della risposta della parte. L'esito del reclamo amministrativo conferma la validità dell'avviso, non essendo fornita dalla parte alcuna prova della regolarità dell'operazione. Il contribuente attiva ricorso giudiziale ed il giudice nazionale formula il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea. Il procedimento è giudicato dalla Corte non conforme alle disposizioni comunitarie, nonostante il tentativo di sanatoria da parte delle autorità nazionali, per rendere il procedimento maggiormente aderente al dettato comunitario. La Corte di Giustizia afferma che il procedimento di controllo sulle operazioni di transito comunitario esterno di merce, per essere conforme alla disciplina positiva comune, deve avere al suo interno un iniziale confronto con il contribuente. Non è equiparabile un contraddittorio in sede di controllo con un confronto in sede di ricorso amministrativo, che si instaura quando la fase della riscossione coattiva è già iniziata, perché viene meno la tutela preventiva del contribuente.

Nella sentenza del 21/10/1999, la Corte di Giustizia Europea giudica non regolare il procedimento di riscossione dei dazi preceduto da una richiesta di chiarimenti in cui non sono specificati i termini per la risposta. L'indicazione dei termini è visto, infatti, come un elemento necessario della comunicazione, senza il quale sarebbe svilita la funzione garantista di questo momento procedimentale.

Nella più recente sentenza, quella del 08/03/2007, nell'affermare la inderogabilità del contraddittorio preventivo, la Corte di Giustizia si rifà, oltre al dato letterale della disciplina, anche ai propri precedenti in materia non doganale sul diritto di difesa nel

procedimento. La Corte evidenzia che la mancanza di comunicazione preventiva “viola il diritto dell’obbligato principale di manifestare utilmente il suo punto di vista sulla regolarità dell’operazione di transito prima dell’adozione della decisione di recupero dei dazi di cui egli è destinatario e che incide sensibilmente sui suoi interessi. Il rispetto di questo diritto costituisce un principio fondamentale dell’ordinamento giuridico comunitario che deve essere garantito in ogni procedimento, ivi compreso quello di transito comunitario, promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo”

In queste sentenze, la Corte di Giustizia è molto rigorosa nella interpretazione della disciplina positiva, e pronta ad evidenziare la rilevanza e la ragione delle formalità richieste dalla norma, a tutela del contribuente. Pare quindi importante evidenziare che la Corte ritiene il contraddittorio preventivo obbligatorio non solo perché previsto dalla disciplina positiva, ma anche alla stregua di un principio di carattere generale, che consiste nel diritto del contribuente di manifestare il suo punto di vista, a fronte della azione intrapresa dalla Amministrazione. Questa prerogativa è espressione, secondo la Corte, del diritto di difesa del cittadino davanti alla Amministrazione, da cui deriva l’obbligo del confronto preventivo alla notifica di provvedimenti lesivi.

Par. 3.2 La giurisprudenza comunitaria sul contraddittorio nel procedimento di sgravio disciplinato all’articolo 239 del codice doganale comunitario

Il filone giurisprudenziale relativo all’istanza di sgravio disciplinata dall’articolo 239 del codice doganale comunitario comprende le sentenze del Tribunale di primo grado del 09/11/1995 causa T-346/94, e del 19/02/1998 causa T-42/96. Queste pronunce sono precedenti alla modifica del procedimento operata dal regolamento della Commissione del 29/07/1998 n. 1667, che introduce il contraddittorio preventivo davanti alla Commissione Europea. Nelle due sentenze il Tribunale di primo grado è interpellato ai sensi dell’articolo 230 del Trattato per un controllo di legittimità sul diniego di sgravio della Commissione Europea; il Tribunale annulla il provvedimento della Commissione Europea per mancanza di un contraddittorio preventivo con il contribuente e richiede alla Commissione Europea la reiterazione del procedimento.

Nella sentenza del 09/11/1995 il Tribunale di primo grado evidenzia che il procedimento di sgravio è articolato in due fasi, la prima in ambito nazionale e la seconda a livello comunitario, nell'ambito della quale la Commissione Europea ha l'obbligo di ascoltare il contribuente, prima del provvedimento finale. Secondo il Tribunale di primo grado, l'obbligatorietà del contraddittorio ai fini della decisione sullo sgravio è legata, nel caso specifico, alla presenza di situazioni ed elementi complessi, che la Commissione deve valutare esercitando un potere che ha carattere discrezionale. Deve valutare se il comportamento del contribuente presenta una negligenza manifesta, ha la facoltà di disattendere il parere di un gruppo di esperti che si esprime prima della propria decisione finale, deve infine ponderare l'interesse del singolo con quello della Comunità alla riscossione dell'imposta. A fronte del potere discrezionale che il Tribunale vede attribuito alla Commissione Europea, va garantito al contribuente il contraddittorio con l'obbligo, da parte della Commissione Europea, di effettuare una comunicazione preventiva dei motivi di diniego.

E' interessante evidenziare, nella sentenza, la risposta del Tribunale di primo grado alla posizione della Commissione Europea nel processo, che sostiene l'irrelevanza di eventuali osservazioni della parte ai fini della decisione finale. La Commissione afferma che in base agli elementi acquisiti nel corso dell'istruttoria, le osservazioni della parte non avrebbero comunque potuto incidere sulla decisione finale presa. Il Tribunale di primo grado risponde di non avere il potere di giudicare nel merito della controversia e ordina alla Commissione di reiterare il procedimento²¹⁴, instaurando questa volta un iter procedimentale corretto.

A commento di questa sentenza vorrei sottolineare come, differentemente da quanto analizzato nel precedente filone giurisprudenziale, il contraddittorio è visto dal giudice come irrinunciabile, non essendo dato allo stesso di pronunciarsi nel merito dell'atto

²¹⁴ Afferma la sentenza del Tribunale di primo grado del 09/11/1995: “.. la decisione impugnata è stata adottata sulla base di un procedimento amministrativo in cui è stato violato il diritto della ricorrente di essere sentita. Quanto alla affermazione della Commissione secondo cui il fatto di tenere conto degli elementi supplementari forniti dalla ricorrente dinanzi al Tribunale non sarebbe tale da influire sulla decisione impugnata, va rilevato che non è accoglibile una argomentazione siffatta, con cui la Commissione sembra voler negare la rilevanza del vizio di procedura constatato più sopra. Infatti il Tribunale non può sostituirsi all'autorità amministrativa competente né anticipare il risultato cui quest'ultima perverrà in esito ad un nuovo procedimento amministrativo Alla luce di quanto precede il motivo fondato sulla violazione del principio del contraddittorio va accolto....”

amministrativo, considerata la rilevanza delle osservazioni di parte nella valutazione della Commissione. Il Tribunale di primo grado riconosce e sottolinea nella sentenza le prerogative del potere discrezionale, attribuito alla Commissione Europea nell'ambito del procedimento di sgravio, che consiste nel valutare una situazione complessa, in cui entrano in gioco gli interessi della parte e della Comunità Europea. La accezione di discrezionalità è intesa dal Tribunale di primo grado in senso ampio, perché attiene sia a valutazioni sul comportamento del contribuente, dal punto di vista soggettivo, sia ad una ponderazione degli interessi contrapposti delle parti, in gioco nel procedimento stesso.

Nella successiva sentenza del 19/02/1998 il Tribunale di primo grado richiama il proprio precedente del 09/11/1995 e ribadisce che è viziato il provvedimento della Commissione Europea, attivato su istanza di sgravio del contribuente trasmessa dalle autorità nazionali, quando la Commissione non dà modo al contribuente di esprimersi sugli addebiti mossi, prima della decisione definitiva. Diversamente dalla sentenza precedente, il Tribunale di primo grado richiama in questo caso la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea sulla tutela del diritto di difesa del privato nei procedimenti amministrativi in ambito non tributario. In base a questa giurisprudenza, afferma che il diritto di difesa va riconosciuto in ogni procedimento instaurato nei confronti di una persona che può sfociare in un atto lesivo, anche in mancanza di una norma scritta che dispone il raffronto tra autorità procedente e la persona nella fase amministrativa del procedimento. I precedenti più significativi della Corte di Giustizia Europea richiamati sono la sentenza del 24/10/1996 causa C-32/95 P, la sentenza del 12/02/1992 cause riunite C-48/90 e C-66/90, la sentenza del 29/06/1994 causa C-135/92²¹⁵. Questa sentenza del Tribunale di primo grado evidenzia che la tutela del diritto di difesa implica, oltre l'instaurazione di un contraddittorio prima della decisione finale, anche il

²¹⁵ Le sentenze riguardano rispettivamente i controlli sull'utilizzo dei finanziamenti erogati dal Fondo sociale europeo, la disciplina comunitaria della concorrenza ed un provvedimento sanzionatorio, per violazione di accordi tra la Svezia e l'Unione Europea; le sentenze sono già state commentate nelle pagine precedenti. Afferma la sentenza del Tribunale di primo grado del 19/02/1998: "... Secondo una giurisprudenza costante, il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento instaurato nei confronti di una persona e che può sfociare in un atto lesivo rappresenta un principio fondamentale del diritto comunitario che va garantito anche se non vi sia alcuna disciplina circa la procedura Il principio del rispetto dei diritti di difesa prescrive che chiunque venga colpito da una decisione lesiva nei suoi confronti deve essere messo in grado di presentare validamente le sue difese quanto meno sugli addebiti sui quali la Commissione ha fondato la sua decisione...."

diritto all'accesso al fascicolo del procedimento. Ciò in quanto, ai fini dell'esercizio del diritto di difesa, è importante che la parte possa prendere posizione sui singoli documenti. Anche su questa posizione vengono citati precedenti relativi a settori diversi dalla fiscalità: la sentenza del Tribunale di primo grado del 18/12/1992, cause T-10/92, T-11/92, T-15/92, e la sentenza del 29/05/1995 causa T-36/91.

Le sentenze successive in materia di sgravio dei dazi in base all'articolo 239 del codice doganale comunitario si instaurano nel contesto della nuova disciplina introdotta dal regolamento della Commissione del 29/07/1998 n. 1677 che prevede il contraddittorio preventivo. Queste sentenze non riguardano pertanto fattispecie di contraddittorio mancante, bensì incompleto, dovuto a circostanze, rappresentate davanti al Tribunale, di negato accesso ai documenti acquisiti nel corso del procedimento e utilizzati ai fini del provvedimento finale. E' interessante analizzare anche questa giurisprudenza allo scopo di verificare se l'incompletezza del contraddittorio, rispetto al confronto su taluni documenti della istruttoria, possa incidere nella validità del procedimento. Il Tribunale si incarica in queste circostanze del compito di valutare se rilevi, quale violazione del diritto di difesa, la mancata disponibilità dei documenti da parte del contribuente e la conseguente impossibilità di un confronto sugli stessi nell'ambito del procedimento in contraddittorio. La posizione del giudice comunitario, si vedrà, si discosta progressivamente dalle affermazioni contenute nella sentenza del 19/02/1998. La sentenza del Tribunale di primo grado del 10/05/2001, cause riunite T-186/97, T-187/97, da T-190/97 a T-192/97, T-210/97, T-211/97, da T-216/97 a T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97, T-147/99, successiva al regolamento del 1998 che introduce la comunicazione preventiva della Commissione Europea, riguarda l'omessa esibizione alla parte di alcuni documenti del fascicolo. Il Tribunale osserva che il contraddittorio non è rispettato e ordina alla Commissione Europea di ripetere il procedimento, facendo visionare alla parte i documenti precedentemente negati²¹⁶. La

²¹⁶ Afferma la sentenza del Tribunale di primo grado del 10/05/2001: "Il rispetto dei diritti della difesa, in qualsiasi procedimento instaurato nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto lesivo rappresenta un principio fondamentale del diritto comunitario che deve essere garantito anche qualora non vi sia alcuna disciplina circa la procedura in oggetto. Tale principio impone che chiunque possa essere destinatario di una decisione lesiva dei propri interessi deve essere messo in grado di esporre utilmente la propria opinione, quanto meno in merito agli addebiti sui quali la Commissione ha fondato la decisione controversa. Dato il potere discrezionale di cui dispone la Commissione nell'adottare una

sentenza è motivata dal Tribunale di primo grado affermando che la omissione del contraddittorio costituisce una violazione di forma sostanziale, rilevabile d'ufficio, in base all'articolo 230 del Trattato²¹⁷. Forma sostanziale è una regola del procedimento che ne condiziona la legittimità²¹⁸.

Con le sentenze successive, la posizione del Tribunale di primo grado cambia, e la mancanza di un confronto su taluni documenti dell'istruttoria non è più visto come un elemento che rende illegittimo il provvedimento finale. La principale giurisprudenza è costituita dalla sentenza dell'11/07/2002 causa T-205/99, per poi seguire con la sentenza del 27/02/2003 causa T-329/00, la sentenza del 13/09/2005, causa T-53/02, la sentenza del 06/02/2007 causa T-23/03. Si tratta di pronunce il cui il Tribunale di primo grado nega la presenza di violazione del diritto di contraddittorio nel procedimento, in situazioni in cui il contribuente non ha avuto accesso a tutti i documenti del fascicolo, prima del provvedimento finale.

decisione in applicazione della clausola generale d'equità contemplata dall'art. 13 del regolamento n. 1430/79, relativo al rimborso o allo sgravio dei diritti all'importazione o all'esportazione, il rispetto del diritto al contraddittorio deve essere a maggiore ragione garantito nei procedimenti instaurati in applicazione di tale regolamento

²¹⁷ L'articolo 230 del Trattato dispone che il controllo di legittimità sugli atti delle istituzioni comunitarie demandato agli organi giurisdizionali della Comunità comprende le violazioni per incompetenza, la violazione di forme sostanziali, la violazione del Trattato o delle regole di diritto relative alla sua applicazione e le fattispecie di sviamento di potere. La dottrina è contraria a riconoscere alla Corte di Giustizia la giurisdizione sulla sussistenza dei vizi di merito e di opportunità dell'azione amministrativa (Airoldi); il controllo giudiziale della Corte sembrerebbe porsi più sul piano della congruità della motivazione sul punto dell'interesse pubblico comunitario e, dunque, in sede di controllo di legittimità (Picozza).

Sull'argomento si veda G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Cedam, IV edizione, 2005, p. 230; l'autore osserva che "i vizi che possono essere fatti valere sono quelli tradizionali del contenzioso amministrativo: incompetenza, violazione di forme sostanziali, violazione del Trattato o di norme relative alla sua applicazione, sviamento di potere"; l'autore evidenzia che nell'ambito della violazione di legge rientra la violazione di norme del Trattato, di norme di diritto derivato, e dei principi generali consolidatisi nella giurisprudenza della Corte, come il rispetto del diritto di difesa. La violazione di norme sostanziali comprende il difetto di motivazione, il difetto di contraddittorio, la mancata consultazione di un organo comunitario quando espressamente prevista, l'errata indicazione della base giuridica quando ha conseguenze sulle condizioni di adozione dell'atto.

Si veda anche J. Schwarze, *Il controllo giurisdizionale sul procedimento amministrativo europeo*, in *Quaderno n.1, Rivista trimestrale di diritto pubblico; Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, a cura di F. Bignami e S. Cassese, Giuffrè Editore, 2004; l'autore riconduce il giudizio di annullamento disciplinato dal Trattato al modello francese.

²¹⁸ Sull'argomento si veda G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Cedam, IV edizione, 2005, p. 147. L'autore evidenzia che forme sostanziali nel diritto comunitario sono il contraddittorio e la motivazione. Sulla base della giurisprudenza comunitaria, l'obbligo di motivazione si fonda sull'esigenza di trasparenza dell'operato delle istituzioni; la motivazione è l'elemento che permette di esercitare un controllo giurisdizionale adeguato. Dalla motivazione deve risultare chiaro l'iter logico seguito dall'istituzione e gli elementi necessari per permettere ai destinatari di apprezzarne la portata e la fondatezza.

Nella sentenza del Tribunale di primo grado dell'11/07/2002 causa T-205/99, il contribuente contesta di non avere avuto accesso ad alcuni documenti del fascicolo e chiede al Tribunale di primo grado che venga riconosciuta violazione del diritto di contraddittorio. I documenti, nella fattispecie, mancavano già dal fascicolo trasmesso dalle autorità nazionali, sul cui contenuto risulta tuttavia che il contribuente abbia preso visione, rilasciando la dichiarazione acquisita agli atti dalla autorità nazionale, come previsto dal regolamento. Secondo il Tribunale di primo grado, la mancanza dei documenti avrebbe dovuto essere sollevata in quella sede, dando quindi modo alla autorità nazionale di recuperare i documenti mancanti dal fascicolo e sottoporli al contribuente. Le osservazioni del Tribunale di primo grado, a riguardo, sono molto significative: "Il principio del rispetto dei diritti di difesa, se da un lato pone a carico delle amministrazioni nazionali e comunitarie taluni obblighi procedurali, implica parimenti una certa diligenza da parte dell'interessato. In tal senso incombe a quest'ultimo, ove ritenga che i suoi diritti di difesa non siano stati o non siano stati sufficientemente rispettati nell'ambito del procedimento amministrativo, di adottare le misure necessarie al fine di porvi rimedio, o quanto meno far presente tale circostanza in tempo utile all'amministrazione competente."

Analoga è la successiva sentenza del Tribunale di primo grado del 27/02/2003 causa T-329/00, in cui un contribuente chiede l'annullamento del diniego di sgravio, per avere richiesto l'accesso ai documenti del fascicolo senza tuttavia ottenere di visionarli tutti. Richiamando il proprio precedente dell'11/07/2002, il Tribunale di primo grado afferma che il contribuente non si è comportato in modo corretto nei confronti della autorità amministrativa, in quanto non ha fatto presente alla stessa, a tempo debito, la circostanza che il fascicolo visionato è incompleto. La mancanza dei documenti non è infatti fatta presente nelle osservazioni presentate dopo la consultazione del fascicolo, in risposta alla comunicazione preventiva dei motivi di diniego della Commissione, né in altri documenti presentati alla Commissione prima della decisione finale. Il motivo di impugnazione per violazione del diritto di contraddittorio viene quindi respinto dal Tribunale di primo grado.

Anche la sentenza del Tribunale di primo grado del 13/09/2005, causa T-53/02, è interessante. In essa il contribuente rappresenta che la Commissione Europea omette di

allegare i documenti alla comunicazione dei motivi di diniego, nonostante la norma regolamentare disponga che la comunicazione di addebiti preventiva deve essere completa della documentazione su cui gli addebiti sono fondati. La parte contesta che la consultazione del fascicolo, necessaria per verificare i documenti che fondano la decisione, comporta una turbativa all'esercizio del diritto al contraddittorio, per la compressione dei tempi utili alla predisposizione delle osservazioni difensive. Il Tribunale di primo grado riconosce che l'eccezione è fondata, considerato che il regolamento prevede espressamente che i documenti siano allegati alla comunicazione. Osserva tuttavia che il diritto di contraddittorio non è leso, perché nella fattispecie la parte ha ottenuto l'accesso al fascicolo in tempi non lunghi, ed inoltre i documenti non conosciuti al momento della comunicazione degli addebiti non solo numerosi. Nella motivazione della sentenza, il Tribunale di primo grado rappresenta alla Commissione la necessità di indicare nella comunicazione degli addebiti l'elenco completo dei documenti del fascicolo, con informazioni sufficientemente precise per permettere al richiedente di determinare con cognizione di causa se i documenti indicati possano essergli utili.

Nella più recente sentenza del 06/02/2007 causa T-23/03, il Tribunale di primo grado conferma che il diniego di sgravio da parte della Commissione Europea è legittimo pur in mancanza del rispetto della formalità di allegare alla comunicazione preventiva degli addebiti i documenti che sono richiamati. L'omissione non è infatti considerata lesiva del diritto di contraddittorio della parte, posto che è comunque consentito dalla normativa l'accesso ai documenti del fascicolo su istanza della parte. Afferma il Tribunale di primo grado: "Il principio di rispetto dei diritti della difesa implica unicamente che l'interessato possa illustrare utilmente le proprie opinioni sugli elementi, ivi compresi i documenti, che la Commissione, nel fondare la propria decisione, abbia contestato all'interessato medesimo. Tale principio non esige pertanto che la Commissione consenta, di propria iniziativa, l'accesso a tutti i documenti eventualmente connessi con il caso di specie sottoposto al suo esame nell'ambito di una domanda di sgravio. Incombe all'interessato, ove ritenga che tali documenti siano utili al fine di dimostrare l'esistenza di una situazione particolare e/o la mancanza di negligenza manifesta o di manovra fraudolenta da parte sua, chiedere l'accesso ai

documenti stessi ai sensi delle disposizioni emanate dalle istituzioni sulla base dell'art. 255 CEE.”.

Non è semplice dare una valutazione sulla evoluzione giurisprudenziale osservata.

La giurisprudenza comunitaria riconosce nell'ambito del procedimento di sgravio in base all'articolo 239 del codice comunitario doganale la centralità del contraddittorio preventivo, che è obbligatorio. Non richiede, al fine della legittimità del procedimento, che su iniziativa della Commissione Europea, siano forniti al contribuente con la comunicazione preventiva dei motivi di diniego i documenti dell'istruttoria su cui la decisione è fondata. L'accesso ai documenti è quindi rimesso alla iniziativa di parte, ai fini di un pieno esercizio delle prerogative di difesa, nell'ambito del procedimento.

Si ritiene di evidenziare, a commento delle sentenze, una certa chiusura del Tribunale di fronte ad un comportamento della Commissione Europea poco conforme al dettato regolamentare, che dispone l'obbligo di allegare alla comunicazione preventiva i documenti di supporto.

Nella fase successiva alla codificazione del contraddittorio è evidente la volontà del Tribunale di primo grado di opporsi ai motivi di impugnazione pretestuosi.

Par. 4 Il valore della fonte scritta e l'affermazione del diritto al contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria

Volendo dare un giudizio sulla affermazione del diritto al contraddittorio all'interno del procedimento, da parte della giurisprudenza comunitaria, sulla base delle pronunce esaminate, a me pare che la Corte di Giustizia Europea ed il Tribunale di primo grado non si sentano legati alla affermazione di una fase di contraddittorio nelle fonti scritte comunitarie. La giurisprudenza comunitaria, questa è la mia opinione, preferisce dare una propria valutazione sulla necessità e sulla rilevanza degli aspetti formali che nei procedimenti costituiscono garanzie per la parte; applica quindi, conseguentemente, il principio di contraddittorio per invalidare gli atti amministrativi in cui la tutela delle prerogative di difesa non sono rispettate.

Nelle sentenze esaminate la giurisprudenza comunitaria è favorevole all'annullamento di provvedimenti amministrativi privi di contraddittorio preventivo, anche in mancanza

di una disciplina procedimentale che lo preveda, rilevando la violazione del principio generale di contraddittorio²¹⁹. La stessa giurisprudenza di fronte alla violazione di una formalità prevista dalla legge ritenuta invalidante, come l'omissione del contraddittorio prima di un atto avente efficacia esecutiva, evidenzia la necessità di giustificare il proprio giudizio, favorevole all'annullamento, alla stregua del principio generale di tutela del diritto di contraddittorio, non limitandosi a richiamare il solo diritto positivo²²⁰. Ad ultimo, la violazione di talune formalità previste dalla legge, ai fini del contraddittorio, secondo il giudice comunitario può non comportare l'annullamento del provvedimento, come nel caso in cui la Commissione omette di allegare i documenti probatori alla comunicazione preventiva all'adozione del provvedimento finale, perché non si ritiene di dovere garantire anche il contraddittorio sugli elementi probatori nella fase procedimentale²²¹.

Par. 5 Le ragioni del contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria

Dall'analisi delle sentenze riportate, a me pare opportuno evidenziare che il contraddittorio preventivo è visto come momento necessario del procedimento, a fondamento di due distinte giustificazioni. Il filone di giurisprudenza sul regime di transito comunitario esterno, e anche le sentenze relative al provvedimento di sgravio in base all'articolo 239 del codice doganale comunitario, si rifanno al contraddittorio come strumento di tutela del diritto di difesa del contribuente²²². Il riconoscimento del diritto al contraddittorio, ossia del diritto della parte di presentare le proprie osservazioni nel corso del procedimento, è visto come espressione del diritto di difesa. La giurisprudenza comunitaria afferma, in secondo luogo, e questa motivazione si ritrova esclusivamente nelle sentenze relative al procedimento di sgravio in base all'articolo 239 del codice doganale comunitario nell'ambito della giurisprudenza

²¹⁹ E' il caso, questo, delle prime sentenze relative al procedimento di sgravio disciplinato dall'articolo 239 del codice doganale.

²²⁰ E' il caso, questo, della sentenza della Corte di Giustizia del 08/03/2007, in materia di transito comunitario esterno.

²²¹ E' il caso, questo, delle sentenze del Tribunale di primo grado del 13/09/2005 e del 06/02/2007 relative al procedimento di sgravio disciplinato dall'articolo 239 del codice doganale.

²²² In dottrina: Trattato di diritto amministrativo europeo, diretto da M. P. Chiti e G. Greco, II Edizione, Giuffrè Editore, 2007.

tributaria esaminata, che il contraddittorio in sede amministrativa deve essere garantito, in particolare, nei casi in cui l'autorità amministrativa è dotata di un potere discrezionale, che esclude la possibilità di un controllo giudiziale di merito, ossia non permette al giudice di emettere una sentenza decisoria sostitutiva²²³.

A me pare che questa ultima posizione sia molto peculiare in ambito tributario e vada quindi rapportata al contesto specifico in cui è affermata, quello di un procedimento doganale di sgravio disciplinato dall'articolo 239 del codice doganale comunitario, e ad un concetto di discrezionalità molto ampio che è lontano dalla esperienza degli ordinamenti nazionali. Riterrei che questa affermazione di un diritto al contraddittorio come contropartita di poteri discrezionali che non ammettono controllo giudiziale di merito sia difficile da rapportare all'esperienza dei Paesi Europei in ambito fiscale.

Par. 6 La legittimazione del giudice comunitario alla affermazione di principi generali non scritti

Diverse sono le problematiche ed i profili di analisi che pone la affermazione, anche nel settore tributario, del principio di contraddittorio di creazione giurisprudenziale in ambito comunitario²²⁴.

²²³ Sull'argomento si veda, in dottrina, M. P. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, II Edizione, Giuffrè Editore, 2004, p. 420. L'autore distingue tra il filone giurisprudenziale sul principio di contraddittorio inteso come riconoscimento del diritto di difesa, ed un secondo filone di giurisprudenza che evidenzia la centralità del contraddittorio nei provvedimenti discrezionali.

²²⁴ In dottrina, sulla affermazione di principi generali, si veda: Italia, *Principi generali e principi determinati dalla legge*, Milano, 2000; Toriello, *I principi generali del diritto comunitario*, Milano, 2000; Farias, *I principi giuridici in una prospettiva filosofica*, in AA VV, *Studi in memoria di Italo Mancini*, Napoli 1999; Tridimas, *The general principles of E.C. law*, Oxford, 1999; Usherja, *General principles of E.C. law*, London, 1998; Alpa, *Principi generali del diritto*, in *Trattato di diritto privato*, Milano, 1996; Papadopoulou, *Principes généraux du droit et droit communautaire*, Bruxelles – Athenes, 1996; Cartabia, *Principi inviolabili e integrazione comunitaria*, Milano 1995; AA. VV., *Vers des principes directeurs internationaux de droit penal*, Paris, 1995; Ponthoreau, *La reconnaissance des droits non écrits par les cours constitutionnelles italienne et française*, Paris, 1994; Adinolfi, *I principi generali nella giurisprudenza comunitaria e la loro influenza sugli ordinamenti degli Stati membri*, in *Rivista di diritto pubblico comunitario*, 1994; Marinelli, *I principi generali del diritto comunitario*, in *Rivista di diritto pubblico comunitario*, 1994; Atti Accademia Lincei, *I principi generali del diritto*, Roma, 1992; Alpa, *I principi generali e le fonti del diritto*, in *Pol. Dir.* 1992; Modugno, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1991; Dowrkin, *L'impero del diritto*, Milano, 1989; Bartole, *Principi generali del diritto (dir. cost.)*, in *Enciclopedia del diritto*, XXXV, Milano, 1986; Gaja, *Principi generali del diritto (dir. int.)*, in *Enciclopedia del diritto*, XXXV, Milano, 1986; Capotorti, *Il diritto comunitario non scritto*, in *Dir. com. sc. int.*, 1983; Dowrkin, *I diritti presi sul serio*, Bologna, 1982; Bobbio, *Principi generali del diritto*, *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino, 1966; Crisafulli, *La Costituzione e le*

Una prima questione che a me pare interessante sottolineare riguarda la legittimazione della giurisprudenza alla creazione di principi generali, nell'ambito di un ordinamento giuridico di matrice convenzionale.

Autorevole dottrina²²⁵ sottolinea che la affermazione da parte della giurisprudenza comunitaria di principi riconosciuti di carattere generale dovrebbe essere condizionata ad una previa verifica sul grado di condivisione presente negli ordinamenti nazionali dei Paesi membri. Si dubita pertanto sulla legittimazione da parte dei giudici europei alla affermazione di principi che esulano dal dato letterale del Trattato sull'Unione Europea, se non è espressamente menzionata nelle sentenze la presenza di una certa uniformità con gli ordinamenti nazionali dei Paesi membri.

Altra dottrina riconosce invece che i principi generali affermati dai giudici europei hanno carattere immanente, sono principi di giustizia sostanziale, superando in questo modo la criticità del riscontro con gli ordinamenti giuridici nazionali²²⁶. Secondo questa posizione, l'affermazione di principi generali non avrebbe pertanto dei vincoli rispetto alla configurazione degli ordinamenti nazionali.

Una posizione interessante proposta dalla dottrina sul tema della legittimazione alla affermazione di principi di carattere generale dalla giurisprudenza, è il tentativo di rapportare alla normativa comunitaria scritta, presente anche se lacunosa, i principi affermati da parte dei giudici comunitari, in particolare quelli relativi al procedimento

sue disposizioni di principio, Milano, 1952; AA VV; Airoldi, Lineamenti di diritto amministrativo comunitario, Milano, 1990; Rossi, Carta dei diritti fondamentali e Costituzione dell'Unione Europea, Milano, 2002; Carlier Dechuter, La Charte des droits fondamentaux de l'Union Europeenne, Bruxelles, 2002; AA. VV., L'Europa dei diritti. Commento alla carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a cura di Bifulco, Cartabia, Celotto, Bologna, 2001; Lenaertsk – De Smijtere, A Bill of right for the European Union, in *Comm. Market Law review*, 2001, p. 273; Vitorino, La Charte de droits fondamentaux de l'Union Europeenne, in *Rev. Droit un. Eu.*, 2001, p. 27; Ferrari, I diritti fondamentali dopo la Carta di Nizza. Il costituzionalismo dei diritti, Milano 2001; C. Amirante, Costituzionalismo e costituzione nel nuovo contesto europeo, Torino, 2003; Carmeli, La constitution italienne e le droit communautaire, Paris, 2002; C. Amirante, Unioni sovranazionali e riorganizzazione costituzionale dello Stato, Torino 2001; Chiti, Diritto amministrativo europeo, Milano 1999; Grewe-Ruiz Fabri, *Droits constitutionnels europeens*, Paris, 1995; Jurgen Schwarze, *Europäische Verwaltungsrechts*, Baden-Baden 1988; trad. ingl. *European Administrative law*, 1992; trad. fr., *Droit administratif europeen*, 1995, cap. 1.

²²⁵ G. Tesauo, *Diritto comunitario*, Cedam, IV ed., 2005.

²²⁶ E. Picozza, *Diritto amministrativo e diritto comunitario*, seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004. Sull'argomento si veda anche: F. Bignami, Tre generazioni di diritti di partecipazione nei procedimenti amministrativi europei, in *Quaderno n. 1, Rivista trimestrale di diritto pubblico*, Il procedimento amministrativo nel diritto europeo, a cura di F. Bignami e S. Cassese, Giuffrè Editore, 2004; A. Scognamiglio, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Università degli Studi di Roma, Tor Vergata, Pubblicazioni della Facoltà di giurisprudenza, Milano, A. Giuffrè Editore, 2004.

amministrativo ed al riconoscimento della prerogativa del contraddittorio²²⁷. La dottrina con questo non vuole disconoscere il ruolo della giurisprudenza, ma cerca piuttosto di analizzare e giustificare la presenza di un legame tra la codificazione, primaria e secondaria, e gli sviluppi delle sentenze. I principi generali nel procedimento amministrativo sono ricondotti, da parte di questa dottrina amministrativa, alle disposizioni del Trattato che disciplinano l'obbligo di motivazione dei provvedimenti delle istituzioni comunitarie, e alle norme, contenute nello stesso, che regolano il procedimento di controllo in materia di aiuti di Stato.

Il Trattato comunitario, agli articoli 253 e 254, dispone l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi²²⁸.

La disciplina degli aiuti di Stato, contenuta nel Trattato, dispone che la contestazione, da parte della Commissione Europea, di violazioni alle imprese che hanno usufruito di agevolazioni non conformi alle regole comunitarie, deve essere preceduta da una richiesta formale di chiarimenti alle imprese. La dottrina evidenzia che la disciplina positiva degli aiuti di Stato regolamenta un contraddittorio preventivo, che non è affermato come principio generale, ma viene tuttavia ad essere codificato in un procedimento specifico, particolarmente rilevante, nell'ambito del Trattato.

La codificazione secondaria presente sui procedimenti delle istituzioni comunitarie può costituire una ulteriore conferma del legame che è presente tra fonte scritta e fonte giurisprudenziale sulla affermazione del contraddittorio, considerato che in molti procedimenti il confronto con le autorità è espressamente disciplinato.

La posizione della giurisprudenza comunitaria, sulla legittimazione alla affermazione di principi generali, si ritrova espressa in particolare in alcune pronunce, in cui è affermato che i principi generali comuni agli ordinamenti giuridici dei Paesi membri costituiscono canoni interpretativi, alla stregua delle regole interpretative generalmente

²²⁷ Si veda: Quaderni del Consiglio di Stato, Attività amministrativa e tutela degli interessati: l'influenza del diritto comunitario, G. Giappichelli, Torino, 1997; J. Schwarze, Il controllo giurisdizionale sul procedimento amministrativo europeo, in Quaderno n.1, Rivista trimestrale di diritto pubblico; Il procedimento amministrativo nel diritto europeo, a cura di F. Bignami e S. Cassese, Giuffrè editore, 2004, p. 129; l'autore evidenzia la presenza di una maggiore codificazione, ad oggi, sugli aspetti procedurali su impulso della posizione giurisprudenziale.

²²⁸ Dispone l'articolo 253 del Trattato Europeo: "I regolamenti, le direttive e le decisioni adottati congiuntamente dal Parlamento Europeo e dal Consiglio, nonché detti atti adottati dal Consiglio o dalla Commissione sono motivati e fanno riferimento alle proposte o ai pareri obbligatoriamente richiesti in esecuzione del presente Trattato".

accolte e dei principi fondamentali dell'ordinamento giuridico comunitario. La Corte di Giustizia Europea afferma che il compito del giudice comunitario è "statuire ... avvalendosi dei canoni interpretativi generalmente accolti, facendo ricorso in particolare ai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico comunitario e se necessario ai principi generali comuni agli ordinamenti giuridici degli Stati membri"²²⁹. In questo modo, la legittimazione alla affermazione di principi generali da parte della giurisprudenza comunitaria pare porsi in corrispondenza alla presenza dei medesimi principi, nell'ambito degli ordinamenti nazionali.

Se si conviene che l'espressione di principi generali da parte della giurisprudenza debba essere limitato agli ambiti in cui sussiste una effettiva convergenza da parte degli ordinamenti nazionali, l'affermazione del principio di contraddittorio pone delle problematiche, in particolare rispetto al procedimento di accertamento tributario, in quanto il principio non è ugualmente riconosciuto da parte dei Paesi membri.

Sulla base dell'analisi comparata svolta a me pare corretto riconoscere che non c'è una piena continuità tra le esperienze dei Paesi europei riguardo il riconoscimento della prerogativa del contraddittorio nell'accertamento e gli sviluppi che ad oggi si stanno delineando dell'ordinamento comunitario, che interessano in termini generali il settore della attività amministrativa compreso il comparto fiscale.

L'ordinamento comunitario pare orientato verso un riconoscimento delle prerogative di difesa del cittadino di fronte alla Amministrazione già nella fase precedente a quella giudiziale. Alcuni Paesi europei riconoscono che il contraddittorio costituisce una fase obbligatoria dell'accertamento, e in questo modo evidenziano la necessità di una tutela anticipata rispetto la fase giudiziale, che si avvicina al modello che in sede comunitaria si sta definendo. Altri Paesi si limitano ad utilizzare, nella prassi amministrativa, il confronto con il contribuente nell'interesse della Amministrazione, senza tuttavia che ne sia riconosciuta la rilevanza e l'obbligatorietà alla stregua di una garanzia per il contribuente. La ricerca svolta evidenzia quindi la distanza tra alcune esperienze dei Paesi membri della Unione Europea ed il principio comunitario di contraddittorio.

²²⁹ Sentenza del 05/03/1996, cause C-46 e C-48/93; si veda, in dottrina: G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Cedam, IV edizione, 2005, p. 103.

Par. 7 Le conseguenze sugli ordinamenti tributari nazionali derivanti dalla affermazione di un principio di contraddittorio

Sono rilevanti gli effetti che negli ordinamenti nazionali derivano dalla affermazione del principio generale di contraddittorio in ambito comunitario, sia che lo stesso, come al momento attuale, sia ricondotto ad una matrice giurisprudenziale, sia, e a maggiore ragione, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

Il diritto comunitario, nei settori armonizzati, come quello delle imposte indirette, vanta una posizione di primato sugli ordinamenti nazionali, che determina la diretta applicabilità del diritto comunitario negli ordinamenti nazionali²³⁰.

Il principio del primato è riconosciuto dalla giurisprudenza comunitaria che afferma la prevalenza, sulle discipline nazionali, dei principi fondamentali affermati nel Trattato sull'Unione Europea e della disciplina comunitaria secondaria, come interpretati dalla stessa giurisprudenza anche alla stregua dei principi di carattere generale dalla stessa elaborati. Il giudice comunitario elabora ed utilizza ampiamente principi di carattere generale, arrivando pertanto ad integrare in modo significativo le fonti scritte di diritto comunitario e a completare l'ordinamento giuridico comunitario.

²³⁰ Si veda, in dottrina: G. Tesaurò, *Diritto comunitario*, Cedam, IV Edizione, 2005, p. 165; M. P. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, II Edizione, Giuffrè Editore, 2004. Si veda, sul rapporto tra fonti comunitarie e fonti nazionali: Monaco, *Rapporti tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Manuale di diritto comunitario*, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo, Puglisi, Torino, 1983; Mastronuzzi-Pellecchia, *Il nuovo significato dell'art. 11 Cost. in seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 170 dell'8 agosto 1984*, in *Dir. scamb. internaz.*, 1986, p. 91; Lauria, *Manuale di diritto delle comunità europee*; Migliazza, *L'efficacia diretta delle norme comunitarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1985, p. 15; Capotorti, *Questioni interpretative dell'attuale giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra diritto interno e diritto comunitario*, in *Giur. cost.*, 1987, p. 310; Tosato, *Regolamenti comunitari*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988, vol. XXXIX, p. 682; Cuzzato, *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1982; Baratta, *In tema di "effetti diretti" (o di "diretta applicabilità") delle direttive comunitarie*, in *Giust. civ.*, 1988, I, p. 2173; Bucciante, *Sulla diretta efficacia nell'ordinamento italiano delle direttive comunitarie*, in *Riv. dir. agr.*, 1988, II, p. 79; Sacchetto, *L'immediata applicabilità delle direttive fiscali CEE*, in *Rass. Trib.*, 1987, II, p. 212; Braccioni, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1987, I, p. 211; Capelli, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983, p. 267; Luzzato, *La diretta applicabilità del diritto comunitario*, Milano, 1980, p. 28; Biscottini, *Sull'applicabilità immediata di talune Direttive comunitarie*, in *Riv. dir. int. Priv. Proc.*, 1974, p. 230.

Tra i precedenti della Corte di Giustizia Europea sulla diretta applicazione del diritto comunitario si veda: sentenza del 05/02/1963, causa C-26/62; sentenza del 14/07/1971, causa C-10/71; sentenza del 04/12/1974, causa C-41/74; sentenza del 08/04/1974, causa C-43/75; sentenza del 05/04/1979, causa C-148/78; sentenza del 19/01/1982, causa C-8/81; sentenza del 10/03/1983, causa C-172/82; sentenza del 19/11/1991, causa C-6 e C-9/90; sentenza del 05/10/2004, cause C-397 e C-403/01. Tra le sentenze della Corte di Giustizia Europea sul principio del primato si veda: sentenza del 07/03/1964, causa C-6/64; sentenza del 09/03/1978, causa C-106/77; sentenza del 19/06/1990, causa C-213/89.

In forza dell'accordo tra gli Stati membri, siglato con il Trattato sull'Unione Europea, la giurisprudenza comunitaria afferma che l'ordinamento comunitario è un corpo unico con gli ordinamenti nazionali, motivo per cui il diritto comunitario trova una diretta applicazione negli ordinamenti giuridici nazionali anche in mancanza di atti normativi nazionali di recepimento.

In più occasioni, la giurisprudenza comunitaria ha evidenziato come il primato del diritto comunitario sul diritto di matrice nazionale e la diretta applicabilità del primo negli ordinamenti nazionali portano alla conseguenza del riconoscimento del diritto di azione dei cittadini europei a tutela delle prerogative sancite dal diritto comunitario, di fronte ai giudici nazionali, e quindi l'obbligo per le istituzioni degli Stati di assicurare una piena e corretta applicazione del diritto di matrice comunitaria.

Il primato del diritto comunitario sul diritto nazionale, per le materie devolute alla competenza dell'Unione, si manifesta anche sul piano del rapporto tra la giurisdizione comunitaria e quella nazionale, in quanto ai giudici comunitari, costituiti dalla Corte di Giustizia Europea e dal Tribunale di primo grado, è attribuito dal Trattato il compito di interpretare la disciplina comunitaria in modo uniforme e vincolante per tutti i Paesi membri.

Una questione che è stata già esaminata dalla dottrina, anche sulla base dei precedenti giudiziari, consiste nella possibilità del giudice nazionale di invalidare un atto della Amministrazione nazionale che sia in contrasto con la disciplina comunitaria. La risposta è positiva in quanto, postulato il primato del diritto comunitario sul diritto di matrice nazionale nelle materie attribuite alla competenza della Unione Europea, la violazione della disciplina comunitaria costituisce violazione di legge che comporta la invalidità dell'atto amministrativo²³¹. La violazione della legge, nell'ambito dell'azione di annullamento di un atto amministrativo, è intesa tanto come violazione della legge codificata quanto nel significato di violazione dei principi generali.

²³¹ Si veda, in dottrina: Trattato di diritto amministrativo, a cura di S. Cassese, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003, p. 797 e ss. Sulla problematica, in termini generali, si veda anche: M. P. Chiti, Diritto amministrativo europeo, II Edizione, Giuffrè Editore, 2004, p. 416 e ss.; l'autore riconosce la diretta applicazione dei principi generali comunitari di formazione giurisprudenziale, anche con riferimento ai Paesi per i quali l'affermazione di tali principi costituisce una novità rispetto al panorama nazionale.

In questo modo, il giudice nazionale che in base al Trattato Europeo ha l'obbligo di dare applicazione al diritto comunitario in modo conforme agli orientamenti espressi dalla giurisprudenza comunitaria, non potrebbe esimersi dall'annullare i provvedimenti amministrativi interni formati in difformità dal diritto comunitario scritto e dai principi generali di formazione giurisprudenziale per le materie devolute alla competenza della Unione Europea.

Con l'affermazione del principio di contraddittorio procedimentale le Amministrazioni Finanziarie dei Paesi membri sono tenute a svolgere la attività di accertamento sulle imposte di matrice comunitaria, in qualità di istituzioni chiamate a dare applicazione al diritto comunitario, applicando la regola del confronto preventivo con il contribuente, in modo conforme ai principi che sono sanciti da parte dell'ordinamento comunitario²³², a pena di annullabilità dell'accertamento.

E' opportuno osservare, in proposito, come la possibilità di un annullamento giudiziale di un provvedimento nazionale fondato sulla applicazione di principi di formazione giurisprudenziale potrebbe porsi in dubbio alla stregua dell'orientamento espresso da parte di quella dottrina che postula la necessità di fondare la affermazione di principi generali comuni sulla presenza di una effettiva e piena condivisione degli stessi tra tutti gli ordinamenti nazionali. Potrebbe essere sostenuto, per questa via, che l'applicazione di principi comunitari comuni di formazione giurisprudenziale da parte dei giudici nazionali, nell'ambito di un azione giudiziale di annullamento, non potrebbe dirsi corretta quando, in effetti, non è riscontrata la presenza di una unitarietà di indirizzi negli ordinamenti giuridici nazionali di tutti i Paesi membri che ne legittimi la affermazione da parte dei giudici comunitari.

In questo modo, si potrebbe dubitare sulla legittimità di un annullamento giudiziale di un accertamento della Amministrazione Finanziaria relativo ad imposte di matrice comunitaria, per violazione del principio comunitario di contraddittorio di formazione giurisprudenziale, quando in effetti la affermazione di tale principio non è fondata su una condivisione presente in tutti gli ordinamenti nazionali.

²³² Afferma la Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 26/04/1988, causa C-316/86: "Il rispetto dei principi generali del diritto comunitario si impone ad ogni autorità nazionale che debba applicare il diritto comunitario"

Si tratterebbe, in effetti, di una posizione con cui delimitare la continua ingerenza della giurisprudenza comunitaria sull'assetto del diritto comunitario, in funzione integrativa, quando le posizioni della stessa non trovano riscontro nelle fonti primarie e secondarie. Nel contempo, gli Stati membri non verrebbero in questo modo ad essere vincolati da determinazioni che non sono formalizzate nelle opportune sedi istituzionali, alle quali il Trattato riconosce l'esercizio della funzione normativa. Non pare, tuttavia, questo un orientamento in linea con l'attuale contesto di evoluzione dell'integrazione europea, perché gli Stati membri del Trattato tendono a riconoscere ad oggi il primato del diritto comunitario e della giurisprudenza comunitaria sul diritto nazionale, posto il ruolo che alla stessa è attribuito dal Trattato. La questione è, in effetti, delicata perché concerne l'accettazione da parte degli ordinamenti nazionali delle limitazioni di sovranità poste dalla adesione all'accordo comunitario, che coinvolge problematiche costituzionali. La posizione che sino a questo momento è prevalsa, a riguardo, evidenzia una attenzione da parte degli ordinamenti nazionali alla salvaguardia dei diritti fondamentali che sono riconosciuti nelle costituzioni nazionali e che sono irrinunciabili anche di fronte all'integrazione europea²³³. L'argomento è evidentemente non conferente riguardo alla affermazione del principio di contraddittorio, che agisce nel significato di riconoscere prerogative ai privati a fronte della azione amministrativa, e non costituisce quindi una limitazione ai diritti fondamentali dei cittadini.

Un ulteriore spunto di riflessione, in ottica dubitativa, sulla applicazione dei principi comuni di formazione giurisprudenziale da parte dei giudici nazionali, potrebbe trarsi dalla posizione di quella dottrina che tende ad escludere la possibilità di un rinvio pregiudiziale del giudice nazionale al giudice comunitario, per violazione dei principi di formazione giurisprudenziale²³⁴. La tesi è fondata sul tenore letterale dell'articolo

²³³ Si veda in proposito: C. Sacchetto, *Il diritto tributario e l'ordinamento tributario italiano*, p. 221 e ss, in *Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione Europea. Potestà, diritti, doveri e giurisprudenza costituzionale in materia tributaria. Atti del Convegno svoltosi presso il Palazzo della Ragione, Bergamo, 29-30 ottobre 1999*, a cura di B. Pezzini e C. Sacchetto, Dott. A. Giuffrè Editore, 2001. In giurisprudenza si veda: Corte Costituzionale italiana, sent. n. 183 del 27/12/1973; Corte Costituzionale italiana, sent. n. 232 del 21/04/1989, in *Giur. Cost.*, 1991, p. 1414; Corte Costituzionale tedesca, sent. del 22/10/1986. Tra la dottrina straniera, in posizione critica, si veda: M. Akehurst, *The application of the general principles of Law by the Court of Justice of the European Community*, in *British Year Book of International Law*, 1981, p. 28 ss. .

²³⁴ Per completezza, mi pare opportuno riportare le osservazioni di una attenta dottrina (E. Picozza, *Diritto amministrativo e diritto comunitario*, seconda edizione, G. Giappichelli Editore, Torino, 2004, p.

234 del Trattato sull'Unione Europea, ad oggi in vigore, per cui il rinvio pregiudiziale è possibile solo per l'interpretazione del Trattato Europeo e degli atti delle istituzioni europee.

Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il contraddittorio farà parte a pieno titolo dei principi di diritto comunitario, trovando formale riconoscimento nella fonte comunitaria primaria. In qualità di principio sancito dal Trattato, la sua applicazione è obbligatoria da parte dei Paesi membri nelle materie devolute all'Unione Europea, in particolare per gli organi amministrativi e giudiziari dei Paesi membri; questi ultimi potranno presentare rinvio giudiziale al giudice comunitario per una interpretazione corretta del principio. L'osservanza del principio contenuto nel Trattato è obbligatoria per le Amministrazioni Finanziarie dei Paesi membri, per gli ambiti impositivi che rientrano nella competenza dell'Unione Europea, con la conseguenza che a favore dei contribuenti viene ad essere consacrata la prerogativa di un confronto preventivo sugli avvisi di accertamento, a pena di invalidità degli stessi.

Par. 8 L'armonizzazione degli ordinamenti tributari nazionali sul principio di contraddittorio

L'affermazione del principio di contraddittorio di fronte all'Amministrazione, da parte delle giurisprudenza comunitaria e l'attuale contesto di modifiche al Trattato Europeo volte a riconoscere la valenza del principio alla stregua di diritto primario, comportano per i Paesi membri, ed in primo luogo per il legislatore, la necessità di valutare una rivisitazione della disciplina dei procedimenti tributari per addivenire a degli assetti positivi che siano conformi al diritto comunitario, nell'ambito delle materie devolute alla competenza delle istituzioni europee.

28) che dubita sulla possibilità da parte dei giudici nazionali di attivare una collaborazione con i giudici europei sulla applicazione dei principi di carattere generale di formazione giurisprudenziale, in quanto il rinvio pregiudiziale ai giudici europei, da parte dei giudici nazionali, in base al tenore letterale dell'articolo 234 del Trattato, può essere attivato solo sull'interpretazione del Trattato e degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità. L'autore propone la tesi che, in termini di diritto di azione, i principi generali di formazione giurisprudenziale possano rilevare solamente a fronte di una azione di responsabilità contro le istituzioni comunitarie per i danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni. Tale azione è disciplinata dall'articolo 288, comma 2 del Trattato.

Si comprende, dunque, come la tematica è di grande attualità e coinvolge tutti i Paesi membri della Unione Europea.

La presente ricerca evidenzia alcune criticità, a livello di armonizzazione comunitaria, per il mancato riconoscimento dell'obbligatorietà del contraddittorio nel procedimento di accertamento. Si tratta dell'esperienza dell'ordinamento inglese e di quello italiano. Gli accordi siglati a Lisbona vanno ad escludere, in effetti, per l'ordinamento inglese, la possibilità di una applicazione diretta del principio di contraddittorio, come degli altri principi che sono contenuti nel testo della Carta Europea dei diritti fondamentali. Per il Regno Unito e la Polonia, nella sottoscrizione del Trattato di Lisbona, è infatti concordato, con apposito protocollo, che i principi sanciti dalla Carta non hanno una diretta applicazione in ambito nazionale e non possono pertanto dare luogo ad una azione giudiziale, di fronte ai tribunali nazionali e comunitari²³⁵.

In questo modo non si pone, nel Regno Unito, il problema di modificare l'ordinamento nazionale a fronte della entrata in vigore del Trattato di Lisbona, per dare attuazione ad un diritto sancito dal Trattato.

Riguardo l'ordinamento tributario inglese, sulla base di quanto analizzato, a me pare comunque corretto osservare che la possibilità di avviare un ricorso giudiziale già nel corso dell'accertamento costituisce una alternativa significativa alla tutela in ambito procedimentale, che non sacrifica le garanzie del contribuente, in termini di diritto di difesa. Quando l'azionabilità della tutela giudiziale è prevista e ammessa nel corso del procedimento amministrativo, si potrebbe affermare che sussista già una adeguata forma di tutela preventiva per il contribuente. In questo modo è infatti presente un certo livello di garanzia per il contribuente nella fase dei controlli fiscali: il diritto a presentare le proprie difese davanti al giudice.

²³⁵ Il protocollo dispone, in proposito: "Articolo 1 - 1. La Carta non estende la competenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea o di qualunque altro organo giurisdizionale della Polonia o del Regno Unito a ritenere che le leggi, i regolamenti o le disposizioni, le pratiche o l'azione amministrativa della Polonia o del Regno Unito non siano conformi ai diritti, alle libertà e ai principi fondamentali che essa riafferma. 2. In particolare e per evitare dubbi, nulla nel titolo IV della Carta crea diritti azionabili dinanzi a un organo giurisdizionale applicabili alla Polonia o al Regno Unito, salvo nella misura in cui la Polonia o il Regno Unito abbiano previsto tali diritti nel rispettivo diritto interno. Articolo 2 - 1. Ove una disposizione della Carta faccia riferimento a leggi e pratiche nazionali, detta disposizione si applica alla Polonia o al Regno Unito soltanto nella misura in cui i diritti o i principi ivi contenuti sono riconosciuti nel diritto o nelle pratiche della Polonia o del Regno Unito."

Diversamente, nei Paesi continentali membri dell'Unione Europea è usuale la scelta di postporre l'azionabilità del ricorso davanti al giudice, da parte del contribuente, alla conclusione dell'iter di accertamento. In queste circostanze, la tutela del contribuente di fronte ad un atto amministrativo lesivo necessita, in base ai principi comunitari, di un contraddittorio in via amministrativa che permetta l'esercizio dei diritti di difesa.

Riguardo l'ordinamento italiano, alla luce degli orientamenti che si stanno delineando in ambito comunitario, sembrerebbe opportuno, a mio avviso, introdurre normativamente nell'ambito della disciplina dell'accertamento la fase formale del contraddittorio.

E' certamente un cambiamento significativo, perché nel sistema italiano la tradizione vede preferita la tutela di fronte al giudice. Vincolare l'azione amministrativa ad un obbligo di contraddittorio preventivo nell'accertamento fiscale è una misura garantista che non può dirsi contraria all'ordinamento nazionale, perché, sebbene al momento le scelte del legislatore non siano andate in questa direzione, si troverebbe in linea con i principi costituzionali e con le posizioni dello Statuto dei diritti del contribuente.

L'impostazione formalista, presente nell'ordinamento, richiede che venga modificata la disciplina positiva dell'accertamento, con l'espressa previsione che la mancanza di contraddittorio determina la nullità dell'avviso di accertamento. Tornando, infatti, per un attimo alla questione accennata nel primo capitolo, sulla distinzione tra la categoria della nullità e della annullabilità, nell'ordinamento italiano le fattispecie di invalidità espressamente previste dal legislatore sono qualificate in termini di nullità, sebbene poi le stesse siano ricondotte all'azione di annullabilità di fronte al giudice tributario, in mancanza di una apposita disciplina che regolamenti le azioni di nullità.

A me pare innegabile la necessità di un adeguamento della disciplina nazionale italiana relativa all'iter procedimentale dell'accertamento tributario per le imposte indirette, che rientrano nell'ambito di competenza devoluta alle istituzioni comunitarie.

Considerata la rilevanza di questa modifica, allo scopo di non creare delle situazioni disomogenee all'interno dell'ordinamento nazionale, riterrei opportuna l'introduzione del contraddittorio preventivo nell'accertamento, a tutela del contribuente, anche nel settore delle imposte dirette.

A mio parere dovrebbe essere codificato anche l'obbligo di motivazione a fronte delle osservazioni della parte, a pena di invalidità, ossia l'obbligo per la Amministrazione di

indicare espressamente i motivi di rigetto delle difese nell'atto di accertamento. Se non si introduce una disposizione chiara che vincoli la Amministrazione a dare una risposta scritta al contribuente, contenuta nell'avviso di accertamento, a pena di invalidità, si rappresenta il rischio che la tutela del contraddittorio permanga una prerogativa non attuata e diventi una mera formalità perdendo il significato proprio di un momento di confronto tra contribuente ed Amministrazione, che costituisce una garanzia effettiva per il contribuente.

Par. 9 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio nel diritto comunitario rispetto all'esperienza degli ordinamenti giuridici nazionali sull'accertamento tributario

L'affermazione del principio di contraddittorio in ambito comunitario, in base a quanto evidenziato nella presente ricerca, si pone in discontinuità rispetto alla esperienza degli ordinamenti tributari nazionali, riguardo al procedimento di accertamento.

In base al diritto comunitario di formazione giurisprudenziale, deve essere riconosciuto ai cittadini il diritto di una difesa preventiva, in sede procedimentale, di fronte ad un provvedimento della Amministrazione lesivo per gli stessi. Negli ordinamenti tributari nazionali, il contraddittorio non trova una uniforme affermazione e non costituisce un principio comune ai diversi ordinamenti.

Non sussiste riguardo al procedimento di accertamento tributario una continuità tra principio comunitario di contraddittorio di formazione giurisprudenziale e ordinamenti dei Paesi membri che dovrebbe costituire il presupposto alla stessa affermazione di principi generali, comuni, in ambito comunitario, da parte della giurisprudenza.

Lo studio degli ordinamenti nazionali tributari in correlazione alle esperienze maturate nel settore amministrativo, sulla valenza della partecipazione del privato nella attività amministrativa, permette di evidenziare la presenza di una certa continuità tra il diritto amministrativo e tributario all'interno degli ordinamenti nazionali, mentre a livello comparato la partecipazione del privato nell'ambito della attività amministrativa non ha una medesima valenza ed un medesimo grado di tutela giuridica. Il contraddittorio è invero affermato dalla giurisprudenza comunitaria come principio comune, a riguardo

della attività amministrativa, nei diversi settori della stessa. Si delinea, pertanto, una ulteriore carenza di continuità tra l'affermazione di principi generali, che hanno una matrice di formazione giurisprudenziale in ambito comunitario, e la cultura giuridica sviluppata nei Paesi membri.

L'evoluzione del diritto comunitario, sulla base degli accordi sottoscritti con il Trattato di Lisbona tra i Paesi membri, sta portando verso una affermazione del principio di contraddittorio alla stregua di diritto primario. In questo modo, la affermazione del principio di contraddittorio, con l'entrata in vigore dei nuovi accordi prevista per l'01/01/2009, troverebbe una piena legittimazione nei confronti dei Paesi membri, a fronte della diretta applicabilità del diritto comunitario negli ordinamenti nazionali, per le materie devolute dal Trattato alle istituzioni comunitarie. Il riconoscimento del principio verrebbe infatti a costituire l'espressione di una volontà dichiarata da parte dei Paesi membri, nella forma giuridica di fonte primaria del diritto comunitario, alla quale compete la definizione dei principi dell'ordinamento comunitario.

Ne consegue che, in questo modo, ottiene un formale riconoscimento l'obbligatorietà per i Paesi membri di conformare l'attività delle proprie amministrazioni al principio di contraddittorio, negli ambiti di attività concernenti materie disciplinate dal diritto comunitario.

Dottrina comunitaria

AA. VV, Guida pratica alle operazioni doganali (a cura del Centro Estero Camere Commercio Piemontesi), Milano, Il sole 24 ore, 1997

R. Alessi, Dazi doganali, in Enc. dir., vol. XI, Milano, 1962

M. Antonelli, Le operazioni doganali, Napoli, 2003

G. Ardizzone, Dogana e imposte doganali, in Enciclopedia giuridica Treccani, vol. XII, Roma, 1988

C. Barbier, Poursuivre la ratification du traité établissant une constitution pour l'Europe, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2006, n. 499, p. 365

F. Bignami, Administrative law of the European Union, in Law and contemporary problems, 2004, vol. 68, n. 1

S. Brisard, Le droit d'accès du public aux documents non publiés des institutions communautaires, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2007, n. 505, p. 127

C. Califano, Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente, in Rivista di diritto tributario, 2004, n. 9, parte I, p. 993

R. Caranta, Giustizia amministrativa e diritto comunitario: studio sull'influsso dell'integrazione giuridica europea sulla tutela giurisdizionale dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione, Napoli, Jovene, 1992

F. Cerioni, L'accertamento doganale, in F. Cerioni, P. Forte, T. Palacchino, Il diritto comunitario, Milano, 2004

F. Cerioni, Appunti sul concetto di buona fede nel codice doganale comunitario, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Livorno, n. 146 del 17/11/2005, in Giurisprudenza tributaria, 2006, n. 6, p. 521

F. Cerioni, E. P. Forte, T. Palacchino, *Il diritto tributario comunitario: imposizione indiretta negli scambi internazionali, adempimenti frontalieri e accise*, Milano, Il sole 24 ore, 2004

F. Cerioni, *Gli atti dell'agenzia delle Dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rassegna tributaria*, 2004, p. 383

F. Cerioni, *Gli atti di accertamento in materia di tributi doganali impugnabili in Commissione*, in *L'Iva*, Ipsoa, 2003, p. 440

F. Cerioni, *Si deve sempre riconoscere ai soggetti interessati la facoltà di rappresentare le proprie ragioni*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2003

F. Chaltiel, *Les rapports de système entre le droit constitutionnel et le droit européen, développements récents*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 2007, n. 509, p. 361

M. P. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, II edizione, Giuffrè Editore, 2004

M. P. Chiti, G. Greco, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, II Edizione, Giuffrè Editore, 2007

A. Cutrera, *Dogana (ordinamento)*, in *N.ss. dig. it. vol. VI*, Torino, 1960

A. De Cicco, *legislazione e tecnica doganale*, Torino, 1999

C. Dordi, *Le regole di origine nel commercio internazionale e i tentativi convenzionali di armonizzazione*, in L. Carota Beretta, C. Dordi, F. De Antoni, *L'origine delle merci*, Milano

M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale, profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import export*, Milanofiori, Assago, Ipsoa, 2003

L. Ferrari Bravo, *Diritto comunitario*, Editoriale scientifica, 2006

S. Fiorenza, *Accertamento definitivo e versamento definitivo nella norma doganale*, in *Giurisprudenza italiana*, I, 1987

F. Gabriele, A. Celotto, *Fonti comunitarie e ordinamento nazionale: temi e problemi sull'impatto del diritto comunitario nel sistema italiano delle fonti*, Bari, Cacucci, 2001

S. Gambino, Costituzione italiana e diritto comunitario: principi e tradizioni costituzionali comuni, la formazione giurisprudenziale del diritto costituzionale europeo, Giuffrè, Milano, 2002

Ufficio studi e documentazione del Consiglio di Stato, Attività amministrativa e tutela degli interessati: l'influenza del diritto comunitario. Relazioni presentate a un convegno tenuto a Roma nel 1996, G. Giappichelli, Torino, 1997

L. Lombardi, Manuale di tecnica doganale e commercio estero, Milano, Franco Angeli, 2001

T. Palacchino, Accertamento doganale e procedura di daziato sospeso, in *Il fisco*, 2003, I, p. 7377

Pezzinga, La visita nel procedimento di accertamento tributario, in *Rassegna di diritto e tecnica doganale*, 1996, p. 425

B. Pezzini, C. Sacchetto, Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea: Potestà, diritti, doveri e giurisprudenza costituzionale in materia tributaria, Atti del convegno, Palazzo della Ragione, Bergamo alta, 29-30 ottobre 1999, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 2001

E. Picozza, Diritto amministrativo e diritto comunitario, 2 edizione, Torino, G. Giappichelli, 2004

E. Picozza, Processo amministrativo e diritto comunitario, 2 edizione, Padova, Cedam, 2003

G. Tesauro, Diritto comunitario, Cedam, Padova, 2005

D. Vignes, Florence Chaltiel, Jean Marc Thouvenin, Les occasions manquées pour l'intégration européenne du fait de la non-entrée en vigueur du traité établissant une constitution pour l'Europe, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 2006, n. 498 p. 325, n. 499, p. 371, n. 500 p. 478

D. Vignes, Le passé, le 500ème numéro, et l'avenir de l'Europe, un certain dégel sur le front constitutionnel, in *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, n. 500, p. 429

J. Ziller, La ratification des traites européens après des referendums négatifs: que nous disent les précédents danois et irlandais? in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, n. 2, p. 365

J. Ziller, *La nouvelle Constitution européenne*, La Découverte, collection Repères, 2004 2 édition 2005, tradotto in italiano (*La nuova Costituzione europea*, il Mulino 3 edizione 2006) e in inglese (*The European Constitution*, Kluwer, 2005)

J. Ziller, *La Constitution pour l'Europe, parlons-en !*, in *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, 2006, n. 496, p. 145

Dottrina italiana

P. Agostinelli, Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto impositivo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile nota a TAR Toscana, sent. del 22/10/1999 n. 767, TAR Veneto, sent. del 02/11/2000 n. 1975, Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sent. del 21/02/2000, n. 32, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 1, parte II, p. 71

G. Alice, Statuto del contribuente: introduzione del contraddittorio alla chiusura della verifica fiscale, in *Il fisco*, 2001, p. 4994

L. Antonini, Intorno alle metanorme dello statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, p. 619

F. Batistoni Ferrara, B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2006

F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo*, parte generale, quarta edizione, Padova, Cedam, Casa editrice Dott. Antonio Milani

G. Boletto, Responsabilità per danni dell'Amministrazione Finanziaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 1, parte I, p. 59

R. Bonavitacola, Utilizzabilità di prove irrualmente acquisite, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/04/2003, n. 4987, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 6, parte II, p. 568

A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, Commentario alla legge sul procedimento amministrativo, Cedam, 2004

L. Bucci, La norma “generale” antielusiva nell’interpretazione del Comitato consultivo: alcune considerazioni, in Rassegna tributaria, 2002, n. 2, p. 507

M. Capolupo, Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente, commento a Corte di Cassazione, sent. del 17/10/2002 n. 16424 e sent. del 25/02/2003 n. 11283, in Rassegna tributaria, 2003, n. 6, p. 2104

A. Carinci, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/73, commento a Corte Costituzionale, sent. del 07/07/2005, n. 280, in Rassegna tributaria, 2005, n. 5, p. 1669

S. Cassese, Trattato di diritto amministrativo, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003

S. Cassese, Istituzioni di diritto amministrativo, II Edizione, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2006

F. Catarzi, Le condizioni per l’utilizzo di verbali di ispezione redatti verso terzi, tra motivazione e prova, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 15319 del 23/04/2002, in Dialoghi di diritto tributario, 2003, n. 2, p. 185

N. Chiechi, Il diritto all’informazione nel rapporto giuridico d’imposta secondo lo Statuto del contribuente, in Bollettino tributario, 2002, n. 9, p. 645

N. Chiechi, F. S. Chiechi, I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, in Bollettino tributario, 2004, n. 4, p. 257

G. M. Cipolla, Sulla configurabilità di profili discrezionali ed equitativi nell’accertamento e nel processo tributario, commento a Corte di Cassazione, sent. del 15/05/2001 n. 16051, sent. del 08/10/2001, n. 12331, sent. del 10/05/2001 n. 11354, in Rassegna tributaria, 2002, n. 1, p. 174

G. M. Cipolla, A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull’efficacia probatoria del processo verbale, in Rivista di diritto finanziario, 1993, p. 119

P. Corso, Il ritorno del principio di fissità nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Corriere tributario*, 2000, n. 38, p. 2789

P. Corso, E' sindacabile dal giudice la legittimità del procedimento di verifica fiscale, nota a Tribunale di Milano, sent del 19/05/2005, n. 5751, in *Corriere tributario*, 2005, n. 33, p. 2622;

P. Corso, Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/10/2004, n. 19689, in *Corriere tributario*, 2005, n. 1, p. 53

F. D'Alaya Valva, Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'articolo 97 della Costituzione all'inizio del terzo millennio, *Nuovi studi politici*, 2003, p. 23

F. D'Alaya Valva, Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, il ruolo dello Statuto, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, I, p. 915

F. D'Alaya Valva, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante commento a delibere del Garante del contribuente di Bolzano del 18/10/2002, 20/12/2002 e 17/01/2003, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 2, parte I, p. 179

F. D'Alaya Valva, Il fattore tempo nella notificazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 4, parte II, p. 197

F. D'Alaya Valva, L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 2, parte I, p. 145

E. Della Valle, La tutela dell'affidamento del contribuente, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 2, p. 459

E. De Mita, Lo statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, II, p. 848

U. De Siervo, Contributo al dibattito sulle norme sulla produzione normativa contenute in fonti primarie (a proposito del cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente) in *Osservatorio sulle fonti*, a cura di U. De Siervo, 2001, Torino

A. Di Pietro, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000

M. Di Siena, Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, commento a TAR Campania, sent. del 09/03/2004, n. 2806, in *Rassegna tributaria*, 2005, n. 4, p. 1293

R. Dominici, Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sent. n. 15 del 23/02/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, 9. p. 797

S. Donatelli, Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e invalidità derivata dell'avviso di accertamento, commento a Corte di Cassazione, sent. del 10/06/2004, n. 19689, in *Rassegna tributaria*, 2005, n. 4, p. 1232

Falcone, Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria, in *Il fisco*, 2003, n. 15, p. 2221

G. Falsitta, *Corso di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 33

G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003

A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003

A. Fedele, I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in *Rivista di diritto finanziario*, 1992, I, p. 463

L. Ferlazzo Natoli, La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 755

L. Ferlazzo Natoli, La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000

E. Fortuna, Gli attuali confini della giurisdizione tributaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 1, parte I, p. 12

G. Frasoni, La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale, commento a Corte Costituzionale, sent. del 06/06/2005, n. 225, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 9, parte I, p. 967

- F. Gallo, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 5, parte I, p. 425
- A. Garcea, Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 6, parte I, p. 483
- G. Ghetti, *Il contraddittorio amministrativo*, Cedam, 1971, Padova
- A. Giorgianni, L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 2, parte I, p. 217
- A. Giorgianni, La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, n. 3, II, p. 164
- C. Glendi, Il codice tributario in Italia e le disposizioni sulla legge tributaria in generale, in *Diritto e pratica tributaria*, 1994, I, p. 1338
- C. Glendi, Un varco per lo statuto su tutte le norme tributarie, in *Guida normativa*, 2001, n. 65, p. 38
- M. A. Grippa Salvetti, Lo statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa, in *Rassegna tributaria*, 2004, n. 5, p. 1719
- S. La Rosa, Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari, commento a Corte di Cassazione, sent. del 19/06/2001, n. 8344 e sent. del 03/12/2001, n. 15230, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 4, parte II, p. 292
- S. La Rosa, Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza, nota a Consiglio di Stato, sent. del 05/12/1995, n. 982, in *Rivista di diritto tributario*, 1996, II, p. 1109
- S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, II ed, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006
- Lo Gozzo, Il valore dello statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2004, p. 959
- S. Lombardi, Omessa redazione del processo verbale di verifica e violazione del principio del contraddittorio, in *Bollettino tributario*, 2005, p. 1026

R. Lupi, Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore, commento a Corte di Cassazione, sent. del 02/07/2001 n. 15230, sent. del 30/11/2000 n. 15209, sent. del 16/10/2001 n. 15914, sent. del 02/02/2002, n. 1383, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 2, p. 651

Magnani, Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di Preziosi, Roma-Milano, 1996

I. Manzoni, Poteri di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'Iva), Milano, 1993, p. 260

I. Manzoni, G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2007

A. Marcheselli, Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti ex Visentini ter, nota a Corte di Cassazione, n. 15134, del 30/06/2006, in *Giurisprudenza italiana*, 2006, n. 11, p. 951

A. Marcheselli, Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio, nota a Corte di Cassazione sent. n. 17229 del 28/07/2006, in *Giurisprudenza tributaria*, 2006, n. 12, p. 1047

G. Marino, Lo statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione, in *Rassegna tributaria*, 2006, n. 2, p. 460

G. Marongiu, Statuto del contribuente, affidamento e buona fede, in *Rassegna tributaria*, 2001, n. 5, p. 1275

G. Marongiu, Lo statuto del contribuente, le sue ragioni le sue applicazioni, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, I, p. 1007

G. Marongiu, Lo statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 5, p. 1007

V. Mastroiacovo, Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente, nota a Corte di Cassazione, sent. del 12/02/2002, n. 17576, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 3, parte II, p. 268

V. Mastroiacovo, Ancora sull'efficacia dello statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, p. 23

M. Milanese, La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 2, parte I, p. 285

A. Modolo, Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, n. 3, I, p. 289

G. C. Moretti, La motivazione dell'accertamento tributario, Padova, 1969

G. Nanula, Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale, in *Il fisco*, 2004, p. 1400

A. Parlato, Lo statuto del contribuente, prima applicazione e riflessi sugli enti locali, Convegno organizzato dal centro ricerche e studi direzionali e dal Comando Regione Sicilia della Guardia di Finanza, Palermo, 14 giugno 2001

F. Pepe, Notificazioni e temporanea inopponibilità delle variazioni anagrafiche: la Corte Costituzionale tra "effettività" del diritto di difesa e "ragion fiscale", in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 4, parte II, p. 204

M. Piazza, Primi orientamenti degli interpelli relativi alla normativa sulle Controlled foreign companies (art. 127 bis Tuir), in *Rivista di diritto tributario*, 2003, parte IV, p. 49

C. Pinelli, Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), in *Foro italiano*, 2001, n. 5

M. Pisani, La valenza delle prove irrivalenti nell'accertamento tributario, in *Il fisco*, 2005, n. 11, p. 1 – 1570

A. Pomelli, Prove illegittimamente acquisite per difetto di autorizzazione, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/10/2004, n. 19689, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, n. 4, p. 371

- G. Porcaro, Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, parte I, p. 1111
- G. Porcaro, Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali", in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 1, p. 15
- R. Rinaldi, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Bologna, 1999
- E. Rosini, L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 3, p. 831
- P. Rossi, Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 5, parte I, p. 437
- P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, con la collaborazione di Guglielmo Frasoni, Giuffrè Editore, Milano, 2005
- L. Salvini, La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter, in *Rassegna tributaria*, 1987, p. 353
- L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre) in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 17
- L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990
- S. Samartino, I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in AA VV, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2003, p. 136
- G. Scarlatta, A. Vignoli, Sottoscrizione degli atti impositivi e loro riferibilità all'Ufficio tributario, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 9779 del 31/01/2003, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1127
- D. Stevanato, Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento dei tributi, commento a Corte di Cassazione, sent. del 12/02/2002, n. 17576, in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 2, p. 815

D. Stevanato, Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche, in *Rassegna tributaria*, 2000, n. 2, p. 649

D. Stevanato, Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi, in *Rassegna tributaria*, 1990, I, p. 459

M. Stipo, Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico, in *Rassegna tributaria*, 2000, n. 6, p. 1740

M. Stipo, 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*, 1998, p. 1231

F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, 1 parte generale, nona edizione, Utet giuridica, Milano, 2006

F. Tesauro, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in *Bollettino tributario*, 2005, p. 1145

Tinelli, Istituzioni di diritto tributario, Milano, 2003, p. 58

L. Tosi, Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive, in *Corriere tributario*, 2006, p. 3122

A. Tomassini, Non sono utilizzabili gli elementi probatori irrualmente acquisiti, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, sent. del 19/04/2005, n. 16, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, n. 10, p. 953

G. Vanz, L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 5, p. 1606

M. Versiglioni, Accordo e disposizione del diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Milano, 2001

A. Voglino, L'accesso ai documenti dei procedimenti tributari di indagine e di accertamento, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, parte I, p. 1393

Dottrina francese

R. Ait Ihadadene, Le droit de visite exerce par l'administration fiscale, Petites Affiches, 1995, n. 109, p. 4

E. Annicchiarico, C. V. Helmholtz, J. B. Mareuil, Litiges fiscaux. Le recours a la commission départementale des impôts, la commission de conciliation, l'interlocuteur départemental, EFE diffusion, Litec, 1995, p. 250

J. Arrighi De Casanova, Le contentieux de la légalité a l'épreuve du contrôle de cassation: l'exemple du contentieux fiscal, RFD adm. 1994, n. 5, p. 916

J. Arrighi De Casanova, Taxation d'office pour défaut de réponse a des demandes de justifications, concl. sur CE, 6 nov. 1991, Dr. fisc., 1991, n. 52, comm. 2554

S. Austry, L' article L 16 B et le juge: dernières mésaventures, RJF 1996, n. 4, p. 229

S. Austry, Débat oral et contradictoire ou en est a jurisprudence, RJF 1997, n. 3, p. 142

G. Bachelier, Le contentieux fiscal, EFE Diffusion, Litec, 2 ed., 1996

G. Bachelier, Recours pour excès de pouvoir et circulaires, concl. Sur CE, 16 fevr. 1996, n. 154185, Société Ares, DR. Fisc., n. 14, comm. 481

G. Bachelier, Recevabilité du recours en excès de pouvoir contre une instruction fiscale, concl. Sur CE, 11 oct. 1995, Institut de gestion sociale, BDCF, 1996, n. 20, p. 66

G. Bachelier, Droit de communication et droit de vérification, concl. CE, 13 nov. 1996, SARL Au cheval blanc, Dr. fisc., 1997, n. 13, comm. 373

B. Belouis, les nouvelles instructions concernant les comptabilités informatisées, Dr. Fisc., 1997, n. 4, p. 151

M. C. Bergeres, La contingence et le contentieux fiscal, Dr. Fisc., 1999, n. 10, p. 429

P. Bern, La nature juridique du contentieux de l'imposition, LGDJ, 1972, p. 192

A. Bichon, Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes a l'obligation de coopération du contribuable, Dr. fisc. 1999, n. 43, p. 1325

- B. Bouliez, P. Schiele, Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal, BF Lefebvre, 1997, n. 7, p. 437
- Y. Brard, Que reste-t-il du secret professionnel opposable au fisc?, Dr. fisc., 1991, n. 25, p. 960
- Y. Brard, Secret professionnel: développements récents et perspectives, Dr. fisc., 1991, n. 46-47, p. 1421
- J. Bruron, Le contrôle fiscal, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 114
- J. Bruron, Droits et garanties du contribuable vérifié, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 123
- J. P. Casimir et M. Chadefaux, Les demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications adressées par l'administration fiscale, RF compt., 1998, n. 297, p. 52
- F. Chaltiel, Turbulences au sommet de la hiérarchie des normes. A propos de la décision du conseil constitutionnel du 27 juillet 2006 sur la loi relative aux droits d'auteurs, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2007, n. 504, p. 61
- F. Chaltiel, La consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'Etat, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2006, n. 500, p. 457
- C. Charles, L'évolution de la charte du contribuable vérifié, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 03/05, p. 181
- F. Chaltiel, La spécificité constitutionnelle du droit communautaire, Le Conseil d'Etat reconnaît la spécificité constitutionnelle du droit communautaire, in Revue du marché commun et de l'Union Européenne, 2007, n. 508, p. 335
- J. P. Chevalier, La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal, PUF, 1975
- J. P. Chevalier, Confidentialité et droit fiscal, RID comp. 1998, n. 2, p. 611
- C. David, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario, atti del convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 dicembre 2003

F. Deboissy, J. C. Saint Pau, La divulgation d'une information patrimoniale (a propos de l'affaire Calvet), D. 2000, chron, p. 267

P. Dibout, L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans la contrôle des operations internationales (L. 12 avril 1996, art. 39 et 40), Dr. fisc. 1996, n. 18, p. 651

P. Dibout, A propos du contrôle juridictionnel du droit de visite et de saisie de l'administration fiscale, Dr. Fisc., 1989, n. 9, p. 330

J. C. Duchon-Doris, Actifs couverts par l'anonymat et demande de justifications, BF Lefebvre 1998, n. 4, p. 209

O. Dugrip, Droit de visite et de saisie, note sous Cass. Ch. Mixte, 15 dec. 1988 (cinq arret), JCP 1989, ed. G, n. 21263

O. Fouquet, La pleine compétence du juge judiciaire de l'impôt, Rev. Adm., 1999, n. 307, p. 38

O. Fouquet, Le droit de communication, moyen spécifique du controle fiscal, Gaz. Pal. 7 fevr. 1986, p. 2

O. Fouquet, Perquisitions fiscales, Rev. adm. 1996, n. 290, p. 165

F. Garde, Visite des lieux et vérification de comptabilité, concl. TA Besancon, 27 fevr. 1997, SA Meubles Ortolli, Dr. fisc. 1997, n. 20, comm. 585

G. Gest, Dualité de juridiction et unité du droit fiscal, RFD adm, 1990, n. 5, p. 822

M. Gothier, Le droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire, BF Lefebvre, 1989, n. 4, p. 222

G. Goulard, L'administration est tenue de restitue au contribuable tous les documents utiles pour répondre a une demande de justifications, concl. CE, 3 sept. 1997, M. Goldenberg-Korn, Dr. fisc. 1998, n. 3, comm. 33

J. Grosclaude, P. Marchessou, Procédures fiscales, II Ed., Dalloz

G. Goulard Recours pour excès de pouvoir, RJF 1994, n. 5, p. 286

J. Grosclaude, P. Marchessou, Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè Editore, 2006

- B. Hatoux, Visites domiciliaires; un revirement de jurisprudence inutile ?, RJF 2000, n. 3, p. 209
- R. Hertzog, Le juge fiscal, Economisa, 1988, p. 302
- C. Jacquier, Notion d'acte détachable et recours pour excès de pouvoir, concl. sur TA Nantes, 12 mai 1995, GAEC Jarny-Jobard, DR. Fisc., 1995, n. 42, comm. 1970
- J. Lamarque, Le juge judiciaire de l'impôt et la séparation des pouvoirs, Université Paris – II Pantheon-Assas, Clés pour le siècle, Dalloz 2000, p. 521
- T. Lambert, Contentieux fiscal. Principes et pratiques, STH 1989
- T. Lambert, Un aspect méconnu du contrôle fiscal: l'assistance fiscale internationale, BF Lefebvre 2000, n. 4, p. 215
- J. P. Le Gall, Fiscalité et échanges de données informatisées (EDI), JPC, 1996, ed. E, n. 21, Etudes et chroniques
- M. Liebert Champagne, L'autorité de la chose jugée en matière fiscale, RJF 1988, n. 6, p. 375
- F. Loloum, La réponse aux demandes d'éclaircissements et de justification, concl. CE, 10 mai 1996, Mme Fourrey-Curtet, Dr. fisc. 1996, n. 47, comm. 1432
- C. Lopez, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada, L'Harmattan, 1997, p. 361
- C. Loutit, Le recours pour excès de pouvoir a l'encontre d'une instruction fiscale, note sous CE, 4 mai 1990, Association freudienne, RF compt., 1990, n. 216, p. 70
- J. Maia, Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour a l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc, RJF, 2001, n. 7, p. 611
- J. Maia, Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison, RJF 2000, n. 12, p. 895
- P. Marchessou, Il giusto procedimento tributario in Europa, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003
- J. P. Markus, Qualification juridique des faits et cassation administrative fiscale, AJDA, 1995, n. 2, p. 75

- J. Meurant, Une innovation en droit fiscal : la Charte du contribuable vérifiée, Petites Affiches, 1989, n. 2, p. 10
- E. Mignon, Demandes de justifications: une chasse de plus en plus encadrée, RJF, 1999, n. 4, p. 243
- R. Mouzon, Le contrôle fiscal des sociétés, Litec, 1990, p. 226
- G. Noel, Le contrôle sur pièces, RF compt. 1995, n. 267, p. 27
- G. Noel, Le juge fiscal et la procédure de demande de justifications, RF compt. 1995, n. 273, p. 17
- J. Noel, La réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ, 1985, p. 654
- Revue Française de finances publiques, Le contentieux fiscal, 1987, n. 17, p. 154
- P. Patrick, Les spécificités du contrôle fiscal à l'égard des non résidentes, Dr. Fisc., 1996, n. 44, p. 1352
- P. Patrick, La rectification des erreurs commises par l'administration dans la procédure d'imposition et le respect des droits du contribuable, Dr. Fisc., 1996, n. 30, p. 11016
- P. Patrick, La frontière entre la vérification personnelle et la vérification de comptabilité, Dr. Fisc., 1998, n. 16, p. 531
- P. Patrick, Le respect des engagements de l'administration en matière de procédure fiscale. L'opposabilité des dispositions de la charte du contribuable vérifiée, Dr. fisc., 1995, n. 20, p. 848
- P. Patrick, Le droit de communication et l'utilisation d'éléments obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de procédures distinctes face aux garanties du contribuable, Dr. fisc., 1999, n. 29, p. 1001
- P. Patrick, Les limites aux garanties du contribuable dans la mise en œuvre du droit de visite et de saisie, Dr. fisc., 2000, n. 22-23, p. 833
- P. Philip, La demande de justifications en matière d'impôt sur le revenu (LPF art. 16): obligations de l'administration et du contribuable, Dr. fisc., 1999, n. 48, p. 1451

- J. M. Priol, Le contentieux de l'assiette devant le tribunal de grande instance, *Procédures*, 1996, n. 4, p. 1
- P. F. Racine, Contrôle fiscal et libertés publiques, *BF Lefebvre*, 1984, n. 5, p. 275
- D. Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscaux, *LGDJ, coll. Systèmes*, 1997, p. 413
- J. Rouviere, Les délais de recours en matière administrative et fiscale, *SOFIAC Edition*, 1996, p. 217
- M. Sieraczek-Abitan, Etude comparative des perquisitions fiscales et pénales, *Nouvelles fiscales* 2001 n. 843, p. 20
- C. Silbertzein, J. M. Priol, Contrôle des prix de transfert. Un dispositif critiquable ?, *Dr. fisc.*, 1998, n. 42, p. 1285
- R. Torrel, Contentieux fiscal, *Le clés du contentieux fiscal*, Maxima, Laurent du Mesnil ed., 1996, p. 365
- R. Torrel, Contrôle fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence, Maxima, Laurent du Mesnil, Diffusion PUF, 1995, p. 341
- G. Tournie, Droit de communication et vérification de comptabilité, note sous CE, 22 mai 1989, M. Drouiard, *Dr. fisc.* 1989, n. 39, comm. 1695
- J. P. Tran Thiet, *Quand le fisc vous contrôle!* Les Editions d'Organisation, 1995, p. 248
- M. Tremeur, Contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Réflexions sur les applications pratiques, *Gaz. Pal.*, 8-9 mars 1996, p. 6
- J. Turot, Les habits neufs du juge fiscal, commentaire sur l'application au contentieux fiscal de la réforme du contentieux administratif, *RJF*, 1988, n. 12, p. 714
- J. Turot, Le recours en annulation contre la doctrine administrative, *RJF*, 1990, n. 8-9, p. 535
- J. Turot, Taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justification. Le contribuable est-il tenu de justifier l'origine de son patrimoine?, *RJF*, 1989, n. 2, p. 2

B. Vigneron, Perquisitions fiscales et libertés individuelles, *Dr. et patrimoine*, 1999, n. 73, p. 35

S. Verclytte, Demandes d'éclaircissement et de justifications, *RJF*, 1998, n. 4, p. 27

Dottrina inglese

D. Brodie, Self assessment: Reflections from tax aid, in *British tax review*, 1999, p. 235

J.F. A.J., Morton's folk, in *British tax review*, 2001, p. 162

S. Farron, C. Gowthorpe, C. Pilkington, The marketing of compliance: the Inland Revenue's Brief form hell, in *British tax review*, 1999, p. 284

D. Goldberg, Acceptability, morality and balance in taxation, in *British tax review*, 2000, p. 106

Bdo Stoy Haywards, *Yellow tax guide, 2001-02: income tax, national insurance contributions, corporation tax, capital gain tax, inheritance tax*

W. Hinob, Estopping the taxman, in *British tax review*, 1991, p. 191

S. Matheson, Inland revenue powers of search – why they are essential and how they are used, in *British tax review*, 1998, p. 278

R. Mullan, *R.v. Allen, R. v. Dimsey*, Case note, in *British tax review*, 2002, p. 149

Kluwer Law international, *Taxpayer protection in the European Union*, Atti della conferenza di Rotterdam, 1996, Dirk albregtse and henkuan arendonk

D. Ormerod, Caution with tax investigations, in *British tax review*, 2001, p. 194

W. Popkin, Judicial anti tax avoidance doctrine in England: a United States perspective, in *British tax review*, 1991, p. 283

B. Sabine, Current notes, *The newtaxpayer's charter or taxation without tears*, in *British tax review*, 1991, p. 411

- B. Sabine, Extra statutory concessions 1897 – 1997, in *British tax review*, 1998, p. 83
- I. Saunders, National e Provincial Building society Lct v the United Kingdom, in *British tax review*, 1998, p. 251
- L. Secular, Advance pricing agreements (APAS) section 85, in *British tax review*, 1999, p. 365
- D. Stopforth, Retrospection by stealth, in *British tax review*, 1998, p. 103
- S. Thompson e W. Teviotdale, Self assessment: Revenue authorities v. taxpayers. A state of conflict?, in *British tax review*, 1999, p. 272
- S. Tidball, MFK underwriting, in *British tax review*, 1991, p. 48
- D.W. Williams, *Principles of tax law*, London, 1996
- D.W. Williams, *Principles of tax law*, London, 2000
- D.W. Williams, *Principles of tax law*, London, 2004
- D. Williams, Discovery assessment: Cenlon, Olinand statement of practice, S. P. 8/91, in *British tax review*, 1992, p. 300
- J. Woolf, A liability to compensate? R. v. Commissioners of Customs and Excise, ex part F, in *British tax review*, 2000, p. 581

Dottrina portoghese

- J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2º edicao, Almedina, 2003
- J. Casalta Nabais, *Etudos De Direito Fiscal*, Almedina, 2005
- J. Casalta Nabais, *Contratos Fiscais. Reflexoes acerca da sua Admisibilidade*, Coimbra, 1994
- J. R. Catarino, Condenacao do Estado por Ma-fé. Sua admiibildade face aos principios gerais, in *Ciencia e tecnica fiscal*, 2002, n. 408, p. 35, Centro de estudos fiscal, *Boletim Da Direccao geral dos impostos*

D. Leite De Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jrge Lopes De Sousa, Lei Geral Tributaria, comentada e anotada, 3 edicao, 2003, Vislis Editores

D. Leite De Campos, Monica Horta Neves Leite De Campos, Direito Tributario, 2 Edicao, 2003, Almedina

D. Leite De Campos e Outros, Problemas Fundamentais do Direito Tributario, Vislis, Lisboa, 1999

V. Faveiro, O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editoria, Coimbra 2002

J. S. Teles De Menezes Correia Leitao, Apensacao a impugnacao judicial de recurso hierarquico de indeferimento de reclamacao graciosa, nota a acordao o Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Marco de 2004, in Ciencia e tecnica fiscal, 2004, n. 414, p. 325, Centro de estudos fiscal, Boletim Da Direccao geral dos impostos

S. Sanches, Principios do Contencioso Tributario, Lisboa, 1987

Alfredo J. De Sousa, J. Silva Paixao, Codigo de Processo Tributario Comentado e Anotado, 4 ed., Coimbra, 1998

Alfredo J. De Sousa, J. Silva Paixao, Codigo de Processo Tributario Comentado e Anotado, 4 ed., Coimbra, 2000

Jose Lopes De Sousa, Codigo de Procedimento e de Proceso Tributario Anotado, Lisboa, 2000

L. Rodrigues De Almeida, Introducao ao Direito Tributario Portugues, Coimbra, 1997