



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PALERMO

Facoltà di Giurisprudenza

Dipartimento di Studi su Politica, Diritto e Società

Scuola di dottorato in “Diritto sovranazionale e diritto interno”

Dottorato di ricerca in “Diritti umani: evoluzione, tutela e limiti”

L’APPLICABILITÀ DELLA LEGGE N. 241/1990 AL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

IUS/10 – IUS/12

Tutor:

Chiar.ma Prof.ssa Daria Coppa

Chiar.mo Prof. Nicola Gullo

Tesi di dottorato di:

Giuseppe Taverna

Coordinatore del dottorato:

Chiar.mo Prof. Aldo Schiavello

Direttore della scuola di dottorato:

Chiar.ma Prof.ssa Isabel Trujillo Perez

XXIII CICLO - ANNO 2011

INTRODUZIONE

La dottrina riconosce unanimemente che la legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo non solo è riuscita a centrare l'obiettivo di una radicale modificazione dei tradizionali canoni comportamentali dell'azione amministrativa, ma ha anche profondamente inciso sulla complessiva disciplina dei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione, in conformità al disposto dell'art. 97 della Carta costituzionale.

Con tale intervento normativo, recentemente rivisto e rafforzato dalle leggi 15/2005, 80/2005 e 69/2009, sono stati introdotti nell'attività amministrativa sia i criteri della trasparenza, della pubblicità e della partecipazione, che quelli, tipicamente "aziendalistici", dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità, che trovano il loro fondamento nei principi, costituzionalmente garantiti, dell'imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione ed in quelli, analoghi, desumibili dall'ordinamento comunitario.

Muovendo da queste premesse, si può sostenere che la legge 27 luglio 2000, n. 212, contenente il c.d. "Statuto dei diritti del contribuente", costituisce la naturale evoluzione, nel campo tributario, della normativa generale sul procedimento amministrativo.

Con la presente ricerca si vuole dimostrare la tesi dell'applicabilità degli istituti di diritto amministrativo al procedimento tributario, con una particolare attenzione alla partecipazione procedimentale.

Pertanto si sostiene che è, in sintesi, il principio del "giusto procedimento" a garantire una più generale tutela, a favore del contribuente nei confronti del fisco, che non sia limitata alla mera possibilità di contestazione *ex post*, in sede giurisdizionale, dei relativi atti.

In tal modo si individua lo spirito informatore di tutte le disposizioni che tendono al giusto procedimento, fondato sull'esigenza che i rapporti tra fisco e contribuente siano sempre più improntati alla lealtà e alla collaborazione reciproche, sì da rendere possibile la dialettica tra le parti del rapporto tributario su un piano di sostanziale parità.

Il diritto tributario vive un momento di singolare vitalità: al fenomeno – annoso e consolidato – di una produzione normativa alluvionale e scoordinata (“ipertrofia normativa”) si sta accompagnando una maggiore attenzione ai concetti giuridici strutturali della materia¹.

Nel nostro ordinamento, la materia tributaria è rimasta praticamente estranea al movimento riformatore che è sfociato nella legge generale sul procedimento amministrativo del 7 agosto 1990, n. 241.

Sui procedimenti tributari non esiste una disciplina generale e le norme di settore raramente riescono ad orientare univocamente l'interprete.

Negli stessi orientamenti dottrinali, giurisprudenziali ed amministrativi è ancora non poco controversa la stessa configurabilità di veri e propri procedimenti amministrativi tributari.

Il presente lavoro si compone di quattro capitoli.

Nel primo si cerca di sintetizzare il vastissimo argomento del procedimento amministrativo per poi tornare sullo stesso nelle successive parti. Così si accenna alla sua nozione, ai relativi principi ed alla tipica struttura; si da conto dei riflessi sul procedimento amministrativo della riforma del titolo V della parte II della Costituzione ed infine non si tralascia di accennare alle novelle alla legge 241/1990: legge 15/2005, legge 80/2005, legge 69/2009.

¹ Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010.

Con il secondo si cerca di rintracciare il denominatore comune tra procedimento tributario e procedimento amministrativo generale, al fine di poter postulare l'applicabilità della legge 241/1990 al procedimento tributario. Un accenno è rivolto anche allo Statuto dei diritti del contribuente ed ai principi comuni nell'attuazione del diritto comunitario.

Il terzo è dedicato alla trattazione della motivazione, del responsabile del procedimento, dell'accesso agli atti, della partecipazione, dell'autotutela, delle sanzioni nel procedimento amministrativo ed in quello tributario.

Infine, nel quarto capitolo, sono rassegnate le conclusioni dell'intero studio.

Si deve sottolineare che l'applicabilità della legge n. 241/90 al procedimento tributario costituisce un avanzamento per i diritti e/o tutela di diritti per il cittadino/contribuente.

Mettere in evidenza che tale passaggio è stato una conquista in termini di diritti e tutela del cittadino permette di far cogliere i passi in avanti per l'ordinamento che comportano la legge sul procedimento amministrativo e la sua applicabilità al settore tributario.

In fondo, il problema che stiamo trattando si può inserire nella questione classica del rapporto tra sfera dell'autorità e sfera della libertà.

Infine, ricorrendo in quest'anno 2011, il centocinquantenario anniversario dell'unità d'Italia, non si può dimenticare la centralità che il fisco ha assunto fin da subito nella fisionomia del nuovo Regno sabauda.

Centralità che continua ad avere il settore delle finanze - e quindi il rapporto fisco/contribuente - anche nell'attuale momento storico, meno glorioso per la

nostra Nazione, attraversato da un'importante crisi finanziaria, per via dell'importante missione che gli è attribuita dall'ordinamento².

² Sono attribuite, infatti, al Ministero dell'economia e delle finanze le funzioni e i compiti spettanti allo Stato in materia di politica economica, finanziaria e di bilancio, programmazione degli investimenti pubblici, coordinamento della spesa pubblica e verifica dei suoi andamenti, politiche fiscali e sistema tributario, demanio e patrimonio statale, catasto e dogane, programmazione, coordinamento e verifica degli interventi per lo sviluppo economico, territoriale e settoriale e politiche di coesione. Il Ministero svolge inoltre i compiti di vigilanza su enti e attività e le funzioni relative ai rapporti con autorità di vigilanza e controllo previsti dalla legge.

CAPITOLO PRIMO

IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: PROFILI GENERALI

CAPITOLO PRIMO

IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: PROFILI GENERALI

1.1 Il procedimento amministrativo nella legge n. 241/1990: nozione, principi e struttura.

Secondo le ricostruzioni più diffuse in dottrina³, la P.A., nello svolgimento dell'attività amministrativa, assumeva nell'ordinamento previgente una posizione preponderante rispetto al privato, il più delle volte costretto al ruolo passivo di mero spettatore, cui era riservata una semplice veste ancillare rispetto al pubblico potere. Infatti, *ab origine*, il privato addirittura non disponeva di alcuna tutela giurisdizionale laddove i propri interessi, sottesi all'azione della potestà pubblica, non assurgevano al grado di diritti soggettivi⁴.

³ Cfr. per tutti Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 1707 e ss.; inoltre, senza alcuna pretesa di esaustività e completezza, si segnala di seguito qualche opera o scritto (nell'ambito della sterminata produzione) che la letteratura giuridica ha dedicato negli ultimi anni al vasto argomento del "procedimento amministrativo", trattando dello stesso *ex professo* o esaminandone solo alcuni aspetti: AA.VV., *Il procedimento amministrativo: Commento alla L. 7 agosto 1990 n. 241*, Padova, 1996; Bacosi G., *Lezioni giuridiche*, Roma, 2010; Cardone A., *Il procedimento amministrativo e i diritti di partecipazione*, Associazione "Gruppo di Pisa", Convegno annuale, Lecce, 19-20 giugno 2009, "Diritto costituzionale e diritto amministrativo: un confronto giurisprudenziale"; Caringella F., *Il procedimento amministrativo*, Napoli, 2002; Caringella F., *Il procedimento amministrativo. Commento organico alla Legge n. 241 del 7 dicembre 1990*, Napoli, 1992; Corso G. – Teresi F., *Procedimento amministrativo e accesso ai documenti*, Rimini, 1991; De Lise P., *La disciplina dell'azione amministrativa a vent'anni dalla legge 241 del 1990*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2011; Franco I., *Il nuovo procedimento amministrativo commentato*, Padova, 2001; Sandulli M. A., *Il codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2010; Virga G., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998.

⁴ Prima della legge n. 241/1990, infatti, mancava nel nostro ordinamento una disciplina generale in materia di procedimento amministrativo. Si deve alla dottrina il tentativo di estrapolare una disciplina generale del procedimento da un'interpretazione estensiva o analogica del disposto di cui all'art. 3 della Legge Abolitiva del Contenzioso (L.A.C., 20 marzo 1865, n. 2248, all.E), che sancisce per i ricorsi amministrativi il principio del giusto procedimento, in forza del quale la fattispecie procedimentale deve essere strutturata in modo che gli organi amministrativi possano imporre limitazioni a coloro che sono coinvolti nell'azione amministrativa solo dopo aver messo gli stessi in condizione di esporre le proprie ragioni, tanto a tutela dei propri particolari

Ora, la figura dell'interesse legittimo si è vista riconoscere una propria fisionomia solo dopo l'istituzione della quarta Sezione del Consiglio di Stato (nell'anno 1889)⁵.

Inoltre, solo con l'emanazione della legge n. 241 del 7 agosto 1990 (recante "Norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi"), che rappresenta l'esito della sintesi dell'evoluzione dottrinale e degli indirizzi giurisprudenziali più innovativi, si giunge ad un radicale mutamento dei rapporti tra P.A. e privato cittadino, con uno spostamento dell'asse delle tutele decisamente verso quest'ultimo.

In altri termini, prima del citato intervento normativo, dal momento che la partecipazione procedimentale non era prevista da una disciplina generale né tanto meno dalle discipline di settore, se non in casi isolati ed eccezionali, la P.A. gestiva il procedimento amministrativo con un alto tasso di discrezionalità, senza riconoscere alla parte privata alcun diritto di partecipare attivamente allo stesso, con gravi conseguenze sul piano della democraticità e dell'efficienza dell'azione amministrativa.

interessi quanto a titolo di collaborazione nella cura dell'interesse pubblico. Rifiutata dalla giurisprudenza siffatta soluzione dottrinale sull'assunto della impraticabilità di un'opzione volta ad estendere a tutti i procedimenti le disposizioni dettate in tema di ricorsi amministrativi, ci si è dovuti accontentare di interventi normativi settoriali e spesso lacunosi.

⁵ Per lungo tempo il diritto soggettivo ha rappresentato l'unica situazione suscettibile di tutela dinanzi al giudice ordinario. Nel 1865 fu approvata la legge abolitiva del contenzioso amministrativo che assegnava la tutela dei diritti politici e civili al giudice ordinario, mentre non individuava un apposito giudice amministrativo per gli interessi, lasciandoli al beneplacito dell'amministrazione, così come disponeva l'art. 3 della legge abolitiva. Dopo anni in cui ci si rese conto che la legge abolitiva aveva provocato un vuoto perché non affidava una tutela a quelle situazioni soggettive non configurate come diritti soggettivi, fu approvata, nel 1889, la legge che istituiva la quarta sezione del Consiglio di Stato. Tale legge non andava a stravolgere il sistema del *post* contenzioso amministrativo, ma lo integrava. Infatti tutte le cause in cui il cittadino vantava un interesse che non era così forte da essere un diritto civile o politico, aveva una tutela davanti, appunto, la quarta sezione del Consiglio di Stato. Al Consiglio di Stato, questa volta, venivano assegnati poteri di annullamento dell'atto illegittimo, al contrario del giudice ordinario nella legge abolitiva, che disponeva solo di una pronuncia di illegittimità con dovere dell'amministrazione di conformarsi al giudicato. In questo periodo iniziò ad essere considerato come un interesse ciò che si faceva valere dinanzi al Consiglio di Stato. Nel linguaggio dell'epoca l'interesse legittimo era il mero interesse ad opporsi all'opportunità e al merito dell'atto. Con la Costituzione repubblicana l'interesse legittimo fu esaltato attraverso gli articoli 24 e 113 che lo nominano espressamente e vi affidano tutela davanti al giudice amministrativo.

Ora, prima dell'emanazione della legge n. 241/1990 mancava una disciplina generale che regolasse il procedimento amministrativo; nell'ordinamento invece era possibile rinvenire taluni interventi di settore quali, tra gli altri, la legge n. 2359/1865 in tema di procedimento espropriativo e la legge n. 1150/1942 in tema di procedimenti finalizzati al rilascio di concessioni edilizie.

A differenza delle leggi precedenti, la legge n. 241/1990 introduce nel nostro ordinamento giuridico una normativa di carattere generale che mira a conformare l'azione pubblica ad alcuni canoni rispondenti ai precetti costituzionali, limitando la discrezionalità dell'amministrazione. Così il procedimento diviene terreno di emersione e strumento di equo contemperamento degli interessi, sia pubblici che privati, coinvolti a vario titolo nell'*agere* amministrativo; pertanto viene colmato il divario tra governanti e governati, divenendo, questi ultimi, titolari di pretese che non soltanto sono azionabili sul piano giurisdizionale, ma possono essere tutelate anche sul piano procedimentale.

In estrema sintesi, i principi cui si ispira la normativa generale sul procedimento amministrativo si sviluppano secondo la seguente dicotomia: da una parte i principi di partecipazione, di trasparenza e pubblicità, dall'altro quelli di economicità, efficienza ed efficacia. Tali principi costituiscono l'espressione della duplice direzione che ha inteso percorrere il legislatore del 1990. Da un versante emerge l'intento di orientare in senso maggiormente democratico l'azione amministrativa svelandone i meccanismi e rendendone partecipi i cittadini, i quali possono così controllare che il procedimento amministrativo si svolga nel rispetto dei loro interessi ed in ossequio al principio di imparzialità. Dall'altro si afferma la volontà di improntare l'azione dei pubblici poteri a regole di carattere imprenditoriale ed aziendalistico che consentano il raggiungimento degli obiettivi prefissati attraverso lo snellimento e l'accelerazione dell'*iter* procedimentale.

Quanto detto permette di distinguere le disposizioni della legge n. 241/1990 in due grandi categorie che riflettono questa bipartizione dei rammentati criteri direttivi. Tale distinzione fa emergere un potenziale contrasto tra due esigenze contrapposte: infatti, la trasparenza amministrativa, la partecipazione e la pubblicità richiedono, per il loro soddisfacimento, l'adempimento di alcuni obblighi da parte della P.A. che comportano un naturale rallentamento dell'azione amministrativa che il legislatore ha compensato con gli istituti di semplificazione inseriti nel Capo IV della legge.

Il criterio dell'economicità rappresenta il riverbero del principio costituzionale di buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) che impone alla P.A. il conseguimento degli obiettivi legislativamente statuiti con il minor dispendio di mezzi, in ossequio al concetto imprenditoriale dell'economicità gestionale. In altri termini, il legislatore ha inteso improntare la gestione della cosa pubblica ai sistemi privatistici di conduzione dell'impresa, imponendo alla P.A. di evitare sprechi nell'utilizzazione dei mezzi a disposizione, di utilizzare in modo razionale le risorse umane e strumentali, di ottimizzare i risultati ed i profitti.

Anche il criterio dell'efficacia costituisce un'articolazione del principio di buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost. ed indica, in termini aziendalistici, il rapporto tra risultati ottenuti ed obiettivi prestabiliti.

Al criterio di pubblicità, a sua volta articolazione del principio di trasparenza dell'azione amministrativa, sono da ricondurre diversi obblighi dell'amministrazione: l'obbligo di rendere noto il termine entro il quale deve essere concluso il procedimento (art. 2); l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi (art. 3); l'obbligo di rendere pubbliche le disposizioni adottate dalle amministrazioni in merito alle determinazioni dell'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale (art. 4); l'obbligo di comunicare

l'unità organizzativa competente ed il nominativo del responsabile del procedimento (art. 5); l'obbligo di consentire agli interessati l'accesso ai documenti amministrativi (art. 22).

Infine, quanto alla struttura della legge in commento, giova sottolinearne l'architettura generale.

Capo I: principi; Capo II: responsabile del procedimento; Capo III: partecipazione al procedimento amministrativo; Capo IV: semplificazione dell'azione amministrativa; Capo IV-*bis*: efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso; Capo V: accesso ai documenti amministrativi; Capo VI: disposizioni finali.

I singoli istituti saranno oggetto di trattazione nel prosieguo del presente lavoro, e non in questa prima parte dello stesso, meramente introduttiva e di carattere generale.

1.2 Il procedimento amministrativo dopo la riforma del titolo V della parte II della Costituzione.

Fino alla riforma del titolo V della parte II della Costituzione per effetto della legge costituzionale n. 3/2001 non vi era alcun dubbio che la legge n. 241/1990 si applicasse, con i necessari adattamenti, anche alle Regioni ed agli Enti locali.

Ora, la legge sul procedimento amministrativo, come espressamente statuito ai sensi dell'art. 29 della stessa legge, trova applicazione nei confronti delle Regioni, siano esse a statuto ordinario o a statuto speciale. Inoltre, in vigore della legge n. 142/1990 (poi confluita nel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267), il problema dei rapporti tra questa e la normativa sul procedimento è stato

risolto mediante il c.d. “principio del minimo garantito”, secondo il quale la legge n. 241/1990 ha previsto un minimo di garanzie a tutela del cittadino e della trasparenza amministrativa al di sotto delle quali non è possibile scendere. Conseguentemente non è impedito a leggi di settore o a leggi regionali di approntare una disciplina maggiormente garantistica e ricca di contenuti ancora più democratici. In buona sostanza il legislatore infrastatuale non può diminuire le garanzie previste dalla legge sul procedimento in quanto questa deve essere considerata vincolante solo *in bonam partem* con il connesso divieto di derogabilità *in peius*.

Il nuovo assetto istituzionale delineato dalla riforma del titolo V della parte II della Costituzione, che vede notevolmente ampliate le potestà delle Regioni e degli Enti locali, ha fatto sorgere la questione se, in base al nuovo riparto di competenze normative, sia ancora possibile per lo Stato emanare norme di carattere generale sul procedimento amministrativo. Tale problema è dovuto anche alla circostanza che la nostra Costituzione, a differenza di quella spagnola e tedesca, non contiene disposizioni esplicite sulle quali possa fondarsi una competenza generale dello Stato a disciplinare i principi dell’azione e del procedimento amministrativo⁶.

Quanto al nostro ordinamento, occorre premettere tre considerazioni. In primo luogo, il diritto comunitario non esclude che le fonti degli Stati membri dettino discipline generali sull’azione amministrativa; in secondo luogo, giova ricordare l’attribuzione agli Enti locali della potestà regolamentare con riferimento alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle

⁶ Sul punto si rimanda a Celotto A. – Sandulli M. A., *Legge n. 241 del 1990 e competenze regionali: un “nodo di Gordio”*, in Foro amm. – CdS, 2005, 6, 1946; Celotto A., *Il nuovo art. 29 della l. 241 del 1990: norma utile, inutile o pericolosa?*, in www.giustamm.it, 2004; Gallo C. E., *La riforma della legge sull’azione amministrativa ed il nuovo titolo V della Costituzione*, in www.giustamm.it, 2005, n. 3; Olivieri L., *Il disegno di legge di riforma della legge n. 241/1990. Problemi di compatibilità con la riforma della Costituzione*, in Giust. it., 1, 2002; Virgilio R., *L’applicabilità della L. 241/1990 alla luce del Titolo V della Costituzione*, in atti del Convegno sulla nuova disciplina dell’invalidità dei provvedimenti amministrativi e i conseguenti poteri del giudice (Catania, 2-3 dicembre 2005).

funzioni loro attribuite, ferma restando la competenza primaria delle Regioni a statuto speciale in materia di Enti locali; infine non va dimenticata la sfera di azione degli statuti regionali, che sembra poter ricomprendere anche le funzioni amministrative.

Ora, con la riforma costituzionale del 2001, la materia del procedimento amministrativo non è stata inserita nell'elenco tassativo di materie attribuite alla potestà legislativa esclusiva statale né in quello delle materie affidate alla competenza legislativa concorrente Stato-Regioni, di cui all'art. 117, rispettivamente comma 2 e comma 3 Cost.; da qui i dubbi sul legislatore (statale e/o regionale?) competente a dettare le regole sul procedimento amministrativo nonché sulla permanenza dell'impianto normativo di cui alla legge n. 241/1990. In base ad un'interpretazione fondata sul mero dato letterale e sul presupposto della tassatività degli elenchi di materie di potestà legislativa (esclusiva e concorrente) di cui al nuovo art. 117 Cost., atteso che il procedimento non risulta essere inserito né nel comma 2 né nel comma 3 del citato art. 117 Cost., la disciplina del procedimento amministrativo rientrerebbe nella competenza legislativa residuale ed esclusiva delle Regioni, di cui al comma 4 della stessa disposizione costituzionale.

Seguendo questa tesi la disciplina generale del procedimento amministrativo sarebbe dettata: dallo Stato quando si tratti di "ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali" (art. 117, comma 2, lett. g) Cost.) e dalle Regioni per quanto riguarda, invece, l'ordinamento e l'organizzazione amministrativa delle stesse e degli enti pubblici regionali e locali.

Appare chiaro che qualora si segua la tesi per cui la disciplina del procedimento amministrativo è di competenza esclusiva delle Regioni, la legge n. 241 potrebbe perdere la centralità che attualmente riveste nel nostro ordinamento e

si fornirebbe la stura ad un sistema di regolazione del procedimento piuttosto frammentario.

Ed ancora, partendo dal presupposto che gli unici limiti imposti dal nuovo art. 117, comma 1 Cost. all'esercizio della potestà legislativa regionale sono "il rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali", le Regioni ben potrebbero prevedere modelli procedurali autonomi e diversi, in linea di principio, da quelli della legge n. 241.

Dalla lettura dell'art. 114, comma 2 Cost. si osserva che gli statuti degli Enti locali sottostanno esclusivamente ai principi costituzionali ed all'ordinamento comunitario. Conseguentemente, come logico corollario, si può desumere che le fonti primarie non possono incidere sul contenuto degli statuti degli Enti locali. Analogo problema si pone in relazione al potere regolamentare in capo agli Enti locali di cui all'art. 117, comma 6 Cost. "in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite". A tale riguardo la potestà legislativa statale sul procedimento amministrativo potrebbe essere recuperata grazie al grimaldello costituzionale che rimette alla determinazione legislativa dello Stato "le funzioni fondamentali di comuni, province e città metropolitane" (art. 117, comma 2, lett. p) Cost.).

Orbene, appare condivisibile l'osservazione della maggior parte della dottrina secondo cui la permanenza della centralità della legge n. 241 nel sistema di disciplina della procedura amministrativa risponderebbe all'esigenza dei cittadini di vedere garantito il diritto di conoscere in anticipo quel minimo comune denominatore posto alla base dell'*agere* della pubblica amministrazione.

La circostanza per cui il legislatore costituzionale del 2001 non ha espressamente fatto riferimento alla disciplina del procedimento nell'elencazione delle materie tra Stato e Regioni risponde al fatto che la natura

giuridica del procedimento amministrativo non coincide perfettamente con un ambito di competenza per materia, ma investe trasversalmente tutte le materie.

Si aggiunga che nell'ambito dell'ordinamento comunitario il procedimento amministrativo viene configurato come modulo garantistico di tutela delle istituzioni giuridiche soggettive, a nulla rilevando il livello di governo coinvolto.

Da qui la necessità della sussistenza di comuni principi procedurali da applicare su tutto il territorio nazionale, atteso che le garanzie riconosciute ai singoli si manifestano in presenza di una funzione pubblica, quale che sia la dimensione, centrale o locale del soggetto agente.

Al riguardo si è anche tratto dall'art. 120, comma 2, Cost. l'assegnazione implicita alla competenza della legge dello Stato di disciplinare l'attività amministrativa. Ed invero, risiedendo in capo al potere esecutivo il potere di tutelare l'unità giuridica, si ritiene che possa esercitare detto potere non solo in via "repressiva" attraverso l'esercizio del potere sostitutivo, ma anche in via preventiva, mediante, appunto, una normativa contenente principi generali volti ad assicurare il mantenimento dell'unità giuridica o dell'unità economica ed in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali⁷. Così, al fine di conservare la centralità della disciplina sul procedimento, si è prospettata la possibilità di ricondurre il principio del giusto procedimento – che trova pratica attuazione attraverso le disposizioni sulla partecipazione di cui al capo III della legge n. 241 – nell'alveo dell'art. 117, comma 2, lett. m) Cost., che assegna allo Stato la funzione legislativa, relativa alla "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale".

⁷ Olivieri L., *Il disegno di legge di riforma della legge n. 241/1990. Problemi di compatibilità con la riforma della Costituzione*, in Giust. it., 1, 2002.

In tal modo appare possibile imporre a tutte le amministrazioni il rispetto di *standards* minimi di qualità dei servizi e di canoni comportamentali dell'ente pubblico.

C'è, inoltre, chi ha osservato che, costituendo la legge sul procedimento amministrativo il riflesso di principi sia costituzionali che comunitari, è ovvio che essa debba assumere la veste di modello inderogabile di riferimento a tutti i livelli di regolamentazione della procedura amministrativa⁸. Si è infatti rilevato che la stessa Costituzione contiene il primo nucleo della disciplina generale dell'attività amministrativa, da cui può scaturire una competenza generale dello Stato a disciplinare il procedimento amministrativo. Si è fatto, a tal proposito, riferimento, oltre al principio democratico ed al conseguente corollario della riserva di legge a tutela della libertà personale ed economica, all'art. 3, recante il principio di uguaglianza, e all'art. 97, ove si disciplinano i principi di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione.

Ed ancora, secondo un'altra prospettazione, la base costituzionale dalla quale muoverebbe la legge sul procedimento sarebbe l'art. 117, comma 2, lett. l), Cost., laddove si parla di "giustizia amministrativa" (in un'ampia accezione), materia devoluta alla competenza esclusiva dello Stato. Infatti si osserva che la materia "giustizia amministrativa" comprende non solo le disposizioni sulla giurisdizione e quelle processuali, ma anche quelle che regolano il procedimento ed il provvedimento amministrativo.

In altri termini, la tesi appena richiamata auspicherebbe l'esigenza di assicurare un regime giuridico e una tutela giurisdizionale nei confronti degli atti delle pubbliche amministrazioni identici in tutto il territorio nazionale. Però tale teoria si scontra con l'ineludibile dato letterale della disposizione.

⁸ Occhiena M., *Il Procedimento*, in *Procedimento amministrativo e partecipazione, problemi, prospettive ed esperienze*, a cura di Crosetti A. e Fracchia F., Milano, 2002, 167.

Il nuovo art. 29, comma 2, della legge 241/1990, come modificato dalla legge n. 15/2005, prevede espressamente che le Regioni e gli Enti locali, ciascuno nell'ambito delle proprie competenze, e nel rispetto delle previsioni costituzionali (titolo V della parte II della Costituzione), sono chiamati ad adeguare le proprie disposizioni alle regole ed ai principi fissati dalla legge statale in materia di garanzie del cittadino nei confronti dell'azione amministrativa. Inoltre l'art. 22 della legge n. 15 stabilisce che le norme regionali vigenti continuano a trovare applicazione fino all'adozione delle nuove norme e la legge n. 241/1990 trova diretta applicazione soltanto dove non è presente alcuna legge regionale.

La disposizione, che in un certo modo recepisce gli orientamenti dottrinali più persuasivi fin qui riportati, desta perplessità, in quanto si potrebbe verificare l'ipotesi che in alcune Regioni non trovino applicazione le nuove previsioni a discapito della tutela delle garanzie dei cittadini nei riguardi dell'azione amministrativa che, anche a norma della Costituzione, dovrebbero invece avere applicazione immediata ed uniforme su tutto il territorio nazionale. La nuova legge n. 241/1990 prevede garanzie che attengono alla tutela giurisdizionale (come, per esempio, l'art. 2, comma 4-*bis* in tema di ricorso avverso il silenzio-rifiuto della P.A. senza la necessità di ricorrere alla preventiva diffida), che per definizione devono operare in maniera uniforme, afferendo alla materia esclusiva della tutela giurisdizionale. Inoltre, come non ricordare le disposizioni, a metà strada tra il regime sostanziale e la tutela giudiziaria, in tema di inefficacia e invalidità del provvedimento amministrativo.

Ora, il richiamo all'art. 117, comma 2, lett. m) Cost., ossia alla competenza legislativa esclusiva dello Stato in tema di determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, riguarda non solo la tutela del diritto di accesso ai documenti amministrativi riconosciuto in capo agli

interessati, ma è estendibile anche agli altri diritti fondamentali riconosciuti ai cittadini nei confronti dell'azione amministrativa della P.A. e che sono diretta derivazione dei principi comunitari.

Dunque, è compito dell'interprete quello di individuare il contenuto essenziale delle prestazioni di cui al precetto costituzionale appena richiamato che lo Stato deve garantire in modo uniforme su tutto il territorio nazionale, individuando quelle norme di garanzia presenti nel seno della legge n. 241/1990 il cui contenuto è irrinunciabile anche da parte del legislatore regionale ed isolando quelle prescrizioni che incidono su poteri di auto-organizzazione e risultano pertanto devolute alle libere determinazioni della potestà normativa regionale.

In risposta alle osservazioni critiche prima esposte, il legislatore è intervenuto con la legge di novella del procedimento amministrativo (legge n. 69/2009), con la quale ha riscritto quasi interamente l'art. 29 della legge n. 241/1990, provvedendo, intanto, ad indicare puntualmente le pubbliche amministrazioni tenute all'osservanza della legge sul procedimento.

Inoltre, al fine di evitare un'applicazione difforme delle principali norme garantistiche del privato, che forniscono una tutela "forte", il legislatore della novella ha poi previsto espressamente che "le disposizioni di cui agli artt. 2-*bis*, 11, 15 e 25, commi 5, 5-*bis* e 6, nonché quelle del capo IV-*bis* si applicano a tutte le amministrazioni pubbliche".

Riassumendo, in definitiva, come viene acutamente rilevato in dottrina, il problema che attualmente si pone sul piano interpretativo è quello di stabilire quali soggetti istituzionali siano chiamati a dettare le regole che devono presiedere al procedimento amministrativo, specie nell'ambito degli Enti locali⁹. Ad una prima fase antecedente alla riforma del Titolo V, in cui si sono

⁹ Si seguirà la ricostruzione sull'argomento effettuata da Gullo N., *Prime note sull'accesso ai documenti amministrativi degli enti locali dopo la l. n. 69 del 2009*, in *Nuove Autonomie*, 2009, 1, 87.

alternati diversi provvedimenti legislativi statali, sicché il maggiore problema ermeneutico consisteva nella composizione delle antinomie tra norme generali e norme speciali, tutte comunque di derivazione statale, è seguita una fase successiva alla riforma del Titolo V, in cui si riafferma la centralità della legge n. 241 del 1990 ad opera della legge n. 15 del 2005, ma, allo stesso tempo, si pone l'esigenza di una più puntuale delimitazione dello spazio normativo riservato agli Enti locali.

Si è rilevato che la ridefinizione delle fonti normative, che viene imposta dalle disposizioni del nuovo Titolo V, ha comportato un apparente indebolimento dei presupposti costituzionali che legittimavano l'estensione della disciplina della legge n. 241 del 1990 alle Regioni ed agli Enti locali, facendo entrare in crisi la centralità della legge sul procedimento per gli Enti territoriali.

Mentre, come già anticipato nella prima parte di questo paragrafo, per le Regioni la disciplina del procedimento amministrativo regionale si può far rientrare nella materia dell'organizzazione amministrativa regionale affidata alla competenza legislativa regionale di tipo residuale (e quindi esclusiva) ai sensi dell'art. 117, comma 4, nonché della potestà statutaria *ex art.* 123 Cost., per gli Enti locali, invece, la consacrazione sul piano costituzionale della loro autonomia normativa (statutaria, ai sensi dell'art. 114, e regolamentare, ai sensi dell'art. 117, comma 6) sembra aprire nuove prospettive per la disciplina della propria attività.

A fronte di questi cambiamenti, la dottrina si è variamente orientata nel definire il rapporto tra legislazione statale e la normativa locale in materia di procedimento, oscillando tra una posizione volta a rendere irrilevante la disciplina nazionale ed una posizione che cerca di giustificare alla stregua di nuovi parametri costituzionali – quali i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, giusta l'art. 117, comma 2, lett. m) –

l'applicabilità della disciplina generale, con un margine più o meno ampio di adattamento per le amministrazioni locali.

La giurisprudenza costituzionale, a sua volta, da un lato ha formalmente riconosciuto il fondamento costituzionale del principio di pubblicità (o di trasparenza) con le sentenze n. 372 del 2004 e n. 104 del 2006, così da offrire una consacrazione alla legislazione adottata in questo settore; dall'altro lato ha ammesso la derogabilità della disciplina nazionale in tema di accesso da parte della regione per introdurre una regolamentazione più ampia (sent. n. 374 del 2004).

Rimandando al paragrafo successivo le considerazioni attinenti il portato delle riforme del 2005 e del 2009, appare opportuno concordare con chi, con riferimento al diritto di accesso, ha sottolineato che in una "particolare situazione politico-amministrativa degli Enti locali, in cui lo smantellamento dei controlli preventivi sugli atti amministrativi locali, la sostanziale inefficacia dei controlli interni di gestione e l'indebolimento della responsabilità amministrativa dei funzionari professionali ed onorari rendono quanto mai necessaria l'elaborazione di un modello di trasparenza amministrativa che sia in grado di sostenere l'attivazione di incisive forme di controllo politico-amministrativo da parte della comunità locale sui propri amministratori.

Per questo, non può che creare disorientamento la schizofrenia della politica legislativa in materia di pubblicità e trasparenza dell'azione amministrativa, giacché, se per un verso non pare affievolirsi la tendenza a restringere entro confini troppo rigidi l'esercizio del diritto di accesso – fatta salva la sua eventuale riespansione attraverso le scelte normative delle Regioni e degli enti locali -, per altro verso si annunciano e si perseguono legislativamente progetti di potenziamento della c.d. comunicazione pubblica (dall'istituzione degli URP all'avvio dell'accesso telematico), con cui si dovrebbe allargare l'area dei

documenti amministrativi e, in generale, delle informazioni amministrative direttamente accessibili da parte dei cittadini.

Lodevoli intenzioni che, per non diventare come le grida di manzoniana memoria, dovrebbero forse collegarsi più strettamente agli interessi sostanziali, individuali e collettivi, all'acquisizione dell'informazione amministrativa, protetti ancora in un modo non del tutto soddisfacente dall'attuale disciplina del diritto di accesso¹⁰.

1.3 Le novelle alla legge n. 241/1990: legge n. 15/2005, legge n. 80/2005, legge n. 69/2009¹¹.

1.3.1 Legge n. 15/2005.

La novella n. 15 dell'11 febbraio 2005 alla legge n. 241/1990 aggiunge all'art. 1 di quest'ultima il comma 1-*bis*, che sancisce il principio generale secondo il quale le amministrazioni pubbliche, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, possono agire secondo le norme di diritto privato, e, quindi,

¹⁰ Gullo N., *cit.*, 111.

¹¹ Sulle novelle alla legge 241/1990 si riporta una mera selezione della vasta bibliografia: Armenante F., *La riforma del procedimento amministrativo operata dalla legge n. 69/2009*, relazione al corso "Le novità della legge 69/2009 in tema di procedimento amministrativo" organizzato dalla SSPAL Emilia Romagna, Toscana, Marche, Umbria; Bacosi G. – Lemetre F., *La legge n. 15 del 2005: ecco il nuovo volto della "241"*, in www.giustizia-amministrativa.it; Caringella F. – De Carolis D. – De Marzo G., *Le nuove regole dell'azione amministrativa dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005; Corso G. – Fares G., *I principi dell'attività amministrativa dopo la l. 14 maggio 2005, n. 80*, in *Studium iuris*, 2005, 9, 995; Corso G. – Fares G., *Il nuovo procedimento amministrativo dopo la l. 11 febbraio 2005, n. 15: i punti salienti della riforma*, in *Studium iuris*, 2005, 5, 675; De Roberto A., *La legge generale sull'azione amministrativa (la legge n. 241 del 1990 dopo le modifiche delle leggi 11 febbraio 2005, n. 15 e 14 maggio 2005, n. 80)*, Torino, 2005; Fera V., *Il principio del giusto procedimento alla luce della legge 15 del 2005*, in www.giustamm.it, 2005, 3; Lumetti M. V., *Le modifiche apportate alla L. n. 241/90 dalle L. n. 15/2005 e L. n. 80/2005*, in *Giust. Amm.*, 2005, 3, 553; Paolantonio N. – Police A. – Zito A. (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Torino, 2005.

anche servendosi di moduli negoziali per la realizzazione dei propri compiti istituzionali, con i criteri e le condizioni stabiliti dalla legge e salvo che la legge disponga altrimenti.

Ad una prima lettura d'insieme, i mutamenti intervenuti parrebbero ispirati dall'esigenza di ribaltare – in tema di dinamiche dell'azione pubblica – il rapporto tra moduli pubblicistici e strumenti privatistici, tradizionalmente improntato ad uno schema operativo “regola-eccezione”.

Collegata a tale principio è la disposizione della riforma della legge sul procedimento in argomento, che, modificando il vigente art. 11 dello stesso impianto normativo, provvede a generalizzare l'uso degli accordi c.d. sostitutivi di provvedimenti, sopprimendo la clausola per cui tali accordi possono essere conclusi “solo nei casi previsti dalla legge”.

Un ulteriore principio innovativo introdotto dalla novella del 2005 è il richiamo del nuovo testo dell'art. 1 della legge n. 241 al rispetto dei principi comunitari, destinato ad estendersi, in forza di una naturale propagazione, anche alle materie non interessate da disposizioni specifiche di derivazione europea.

Ora, dall'analisi della giurisprudenza comunitaria è possibile individuare i principi generali che caratterizzano e influenzano l'attività della P.A. comunitaria e dei singoli Stati membri e quindi che si pongono alla base della legislazione e dell'azione amministrativa di questi ultimi. Tali principi si sostanziano principalmente nella legalità dell'azione amministrativa, nell'obbligo di motivazione, nella trasparenza, nel diritto di accesso, nell'imparzialità e, soprattutto, nella garanzia dell'affidamento legittimo e del principio di proporzionalità¹².

¹² Detti principi, prima trasfusi nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (Nizza, 2001), furono successivamente espressamente richiamati dal Trattato della Costituzione Europea presentato e sottoscritto a Roma il 30-31 ottobre 2004 (nell'insegna della continuità rispetto alla sottoscrizione del Trattato CEE del 1957 nella medesima città). Rispetto alla Costituzione europea del 2004, la quale all'interno della sua architettura (Parte II) riproduceva integralmente il catalogo dei diritti fondamentali dell'Unione, il nuovo Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 si limita a novellare i Trattati istitutivi preesistenti, consentendo da un lato

Orbene, nel novero dei diritti fondamentali del cittadino europeo (diritti fondamentali della persona), sono compresi quelli riferiti ai rapporti tra individui e P.A. comunitaria.

Principi fondamentali costituiscono sia il diritto alla buona amministrazione che quello di tutela dell'affidamento.

Nell'ambito della giurisprudenza comunitaria, il principio di legittima aspettativa (*legitimate expectation*) conduce a ritenere che una situazione di vantaggio, assicurata ad un privato da un atto specifico e concreto dell'autorità amministrativa, non può essere successivamente rimossa, salvo che non sia strettamente necessario per l'interesse pubblico, e fermo in ogni caso l'indennizzo della posizione acquisita¹³. Appare opportuno, a tal proposito, osservare come il principio di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici tende a prevalere, in determinati casi, su quello di legalità. In altri termini, gli atti dell'autorità, anche se illegittimi, possono aver prodotto nei destinatari un affidamento circa i vantaggi loro assicurati, in relazione alle circostanze di fatto e di diritto nell'ambito delle quali l'autorità ha operato; affidamento che non può essere sacrificato in ragione di motivi di interesse pubblico.

L'applicazione del principio di tutela dell'affidamento nel campo comunitario ci rende quindi edotti che la primazia del diritto comunitario ed il valore della legalità formale non assumono valenza assoluta nel diritto europeo; dette esigenze possono infatti inchinarsi di fronte al valore della stabilità dei rapporti giuridici, stabilendo l'intangibilità di un provvedimento attributivo di un vantaggio, nonostante la sua illegittimità, quando questo abbia assicurato un

all'Unione di aderire espressamente alla Convenzione europea del 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (ciò era già previsto dalla Costituzione europea) e limitandosi dall'altro a sancire il pieno valore giuridico (e non più meramente politico) della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000 senza tuttavia riprodurla integralmente.

¹³ La Corte di Giustizia delle Comunità europee, con la sentenza del 3 maggio 1978, causa 112/77, *Topfer/Commissione*, ha espressamente affermato che "il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario".

vantaggio ad un soggetto che in buona fede, e grazie al decorso del tempo, confidi nella sua stabilità.

Ora, la legge 15/2005 si è fatta carico di tale principio, subordinando l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio al limite temporale del termine ragionevole, oltre che al criterio della comparazione degli interessi (art. 21-*nonies*); e stabilendo la tutela indennitaria a vantaggio del destinatario del provvedimento di revoca anticipata (art. 21-*quinquies*).

Infine, una particolare menzione merita il principio comunitario di proporzionalità, che consiste nell'esercitare la giusta misura del potere in modo tale da assicurare un'azione idonea ed adeguata alle circostanze di fatto, che non alteri il giusto equilibrio tra i valori, gli interessi e le situazioni giuridiche. Far riferimento al principio di proporzionalità significa accedere ad un metodo nuovo di intendere l'azione della pubblica amministrazione, coerente con la sussidiarietà dell'azione amministrativa autoritativa alla stregua del principio del minimo mezzo, nella quale trova piena cittadinanza l'ormai assimilata distinzione tra vizi formali e vizi sostanziali dell'atto amministrativo.

Poiché il principio di proporzionalità dell'azione dei pubblici poteri si è sviluppato originariamente nell'ordinamento tedesco, per poi trovare una significativa elaborazione anche in ambito comunitario, si è adottato un vecchio detto tedesco per renderne il senso in concreto: "*darf die Polizei mit Kanonen auf Spatzen schießen?*" (traduzione: sparare ai passeri con un cannone significa compiere un'azione palesemente eccessiva rispetto ai fini perseguiti).

I principi generali dell'attività amministrativa in precedenza esaminati concernono non solo l'attività autoritativa ma l'attività amministrativa in generale, intesa come cura concreta dell'interesse pubblico, ivi compresa l'attività che si svolge con moduli privatistici. La circostanza che l'attività sia soggettivamente imputabile alla P.A., ed abbia quindi una soggettività amministrativa, la rende infatti funzionalmente piegata all'interesse pubblico

(ciò accade, ad esempio, per il rapporto di lavoro privatizzato e per l'attività contrattuale). Trattasi, pertanto, di attività mai libere e pienamente autonome ma sempre vincolate perché obbedienti al perseguimento di un fine pubblico; donde l'applicazione dei canoni dell'art. 97 Cost.

Fuoriescono, invece, dalla nozione di attività amministrativa gli atti politici, che, essendo liberi nei fini, non sono qualificabili come atti amministrativi funzionali, e non soggiacciono al controllo del giudice amministrativo¹⁴.

Per completezza, bisogna rammentare che, oltre alle novità concernenti l'introduzione dei principi prima esplicitati, la legge n. 15/2005 è stata gravida di novità anche nell'ambito dello svolgersi del procedimento amministrativo nel suo complesso (modalità della sua conclusione, disciplina del silenzio, disciplina della partecipazione e della conferenza di servizi), in quello del provvedimento finale e della sua patologia (disciplina dell'efficacia e dell'esecutorietà, procedimenti di secondo grado, invalidità) ed in quello del diritto d'accesso.

Che fosse improcrastinabile l'esigenza di procedere ad una riforma dei fondamentali criteri guida dell'*agere* amministrativo, alla luce dei recenti interventi pretori e sovranazionali, non può in alcun modo disconoscersi; pur tuttavia, il *quomodo* del ridetto intervento legislativo si è appalesato fin da subito non del tutto impermeabile da appunti e rilievi critici¹⁵.

Rimanendo sul crinale dell'analisi di impatto normativo, la novella non rappresenta certo un esempio paradigmatico di puntuale tecnica legislativa; ed invero, la scelta di integrare un articolato normativo così importante come quello di cui alla legge n. 241/1990, piuttosto che rieditarlo *ab imis*, lascia già perplessi in termini di organicità e di coerente sistematicità della riforma, nella

¹⁴ Cfr., per una recente applicazione, Cons. Stato, sez. V, 23 gennaio 2007, n. 209, che ha escluso la qualificabilità come atto politico dell'atto con cui il Sindaco ha rimosso un assessore comunale.

¹⁵ *Ex multis*, si veda Bacosi G. – Lemetre F., *La legge n. 15 del 2005: ecco il nuovo volto della "241"*, in www.giustizia-amministrativa.it.

sua complessità. Tuttavia si è osservato che, ancorché non si possa ancora parlare di un vero e proprio *Codex legum*, analogamente a quanto accadde nei settori civile e penale del nostro ordinamento giuridico, la novella in parola (come già la legge n. 205/2000 nel settore del rito processuale) rappresenta un deciso passo innanzi in tale direzione.

Muovendo da tale considerazione, significativo appare il complesso delle disposizioni presenti nel capo IV-*bis* della legge n. 15/2005, preordinate a fornire di solida base normativa le più note sfaccettature del provvedimento amministrativo (esecutorietà, efficacia, nullità...), già enucleati dalla più attenta elaborazione dottrinale ed approfondimento giurisprudenziale, difettando fino al 2005 un addentellato normativo. La lodevole intenzione del *Conditor iuris* è quindi quella di fondare le basi di uno “statuto del provvedimento”, capace di fornire una più puntuale ed esauriente regolamentazione di ciascun aspetto dell’*agere* provvedimentale, nel nome di una quanto mai auspicabile “certezza del diritto”.

Volendo fornire una risposta al quesito se la riforma abbia o meno incrementato per il cittadino le garanzie nei confronti della pubblica amministrazione, detta risposta parrebbe immediata e sostanzialmente affermativa.

In estrema sintesi, si è osservato che la nuova normativa da un lato offre una maggiore libertà alla P.A., quanto ai vincoli di ordine formale (ricorso diffuso alle norme privatistiche per l’azione amministrativa non autoritativa, generalizzazione dello strumento degli accordi sostitutivi, dequotazione dei vizi formali); dall’altro, a vantaggio dei privati (abolizione della necessità della diffida nel ricorso avverso il silenzio, diritto alla comunicazione dei motivi ostativi all’accoglimento dell’istanza, sottolineatura della regola ordinaria circa la necessaria corrispondenza fra risultanze dell’istruttoria e decisione finale, indicazione obbligatoria nella comunicazione di avvio sia della data di

conclusione del procedimento e dei rimedi esperibili in caso di inerzia sia della data di presentazione dell'eventuale istanza di parte)¹⁶.

1.3.2 Legge n. 80/2005.

Anche la legge n. 80 del 14 maggio 2005 (“Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 14 marzo 2005, n. 35, recante disposizioni urgenti nell’ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. Deleghe al Governo per la modifica del codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali”) apporta importanti modifiche alla legge n. 241/1990 in materia di procedimento amministrativo¹⁷.

Si tratta di un intervento riformatore di poco successivo alla novella approvata con la legge 15/2005, che invero ha inciso in modo più esteso e penetrante le disposizioni della legge n. 241/1990, non mancando pretese di revisione sistematica.

Questo nuovo provvedimento legislativo interviene sull’art. 2 (conclusione del procedimento), 19 (denuncia di inizio attività) e 20 (silenzio assenso), accanto ad alcuni “ritocchi” di minore portata.

Una prima significativa modifica, quindi, concerne il termine di conclusione del procedimento, regolato dall’art. 2, legge n. 241, in cui la legge n. 15 aveva già inserito un nuovo comma, il 4-*bis*, teso a regolare le scansioni temporali della proposizione del ricorso avverso il silenzio della p.a., di cui

¹⁶ Corso G. – Fares G., *Il nuovo procedimento amministrativo dopo la l. 11 febbraio 2005, n. 15: i punti salienti della riforma*, in *Studium iuris*, 2005, 5, 675.

¹⁷ *Ex plurimis, cfr.* Corso G. – Fares G., *I principi dell’attività amministrativa dopo la l. 14 maggio 2005, n. 80*, in *Studium iuris*, 2005, 9, 995.

all'art. 21-*bis* della legge n. 1034 del 1971, e prevedendo in particolare l'abolizione della necessità di previa diffida all'amministrazione inadempiente. Ora, il testo del comma 4-*bis* viene replicato dal legislatore della legge n. 80, ma con due rilevanti aggiunte: la salvezza dei casi di silenzio assenso, in recepimento di un uniforme indirizzo giurisprudenziale, che esclude l'esperibilità del rimedio nei casi di silenzio significativo (silenzio-assenso e silenzio-rigetto), e per evidenti esigenze di coordinamento con la relativa disposizione, che ne espande dichiaratamente l'ambito applicativo; l'espressa e rivoluzionaria attribuzione al giudice amministrativo della facoltà di "conoscere della fondatezza dell'istanza".

Riguardo alla prima novità, si può constatare la potenziale contrazione degli spazi di concreta operatività del meccanismo del silenzio rifiuto di cui al predetto art. 21-*bis*: quanto più, infatti, si accresce la portata dell'istituto del silenzio assenso (ormai liberalizzato, salvo alcune eccezioni), quale silenzio significativo equiparato al rilascio del provvedimento richiesto, tanto più si riduce la possibilità di reagire – mediante lo strumento in questione – avverso l'inerzia della P.A. che dà luogo a pura omissione (c.d. silenzio-inadempimento).

Un effetto dirompente sembra poter determinare, per altro verso, il potere riconosciuto al giudice amministrativo di conoscere della fondatezza dell'istanza: dirompente in quanto la norma, che non lo circoscrive esplicitamente alle ipotesi di attività vincolata, pare voler superare la distinzione fra giurisdizione di legittimità e giurisdizione di merito, quest'ultima fino ad allora ammessa nel nostro ordinamento solo in casi tassativi.

In tal modo si delinea l'irruzione nel nostro sistema di giustizia amministrativa dell'azione di adempimento¹⁸. Il ricorrente ha dunque la facoltà di chiedere al

¹⁸ Che parte della dottrina considerava già introdotta per effetto della previsione del potere di accordare la reintegrazione in forma specifica, contenuta nel d.lgs. n. 80 del 1998.

giudice di pronunciarsi sul come l'autorità amministrativa avrebbe dovuto provvedere se non avesse opposto un silenzio illegittimo, ed in definitiva ha anche la facoltà di chiedere al giudice di andare oltre l'accertamento di questa illegittimità e verificare la fondatezza della sua pretesa ad un determinato esito del procedimento, cioè di individuare l'utilità che gli sarebbe derivata se la p.a. avesse agito legittimamente, investendo in definitiva i contenuti sostanziali del rapporto fra amministrazione e cittadino.

Tale modifica legislativa sovverte le conclusioni cui era pervenuta l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato¹⁹ in sede interpretativa dell'originario testo dell'art. 21-*bis*, che configurava la tutela nei confronti del silenzio rifiuto in termini diversi del passato, quando veniva risolta in un'azione di mero accertamento: con la decisione anzidetta il supremo consesso aveva statuito che, dinanzi all'illegittima inazione della P.A., il giudice amministrativo potesse ingiungere alla stessa di provvedere entro un certo termine ma non di adottare un atto di un certo tenore, potendo al più rimettere – in caso di perdurante inerzia dell'autorità amministrativa – la soddisfazione in concreto della pretesa del privato alle valutazioni e scelte di un commissario *ad acta* appositamente nominato.

Degni di nota sono, poi, gli ulteriori correttivi apportati all'art. 2, dai quali è stato risparmiato il solo primo comma, sopravvissuto nella sua formulazione originaria.

Cambia, innanzitutto, il termine di durata massima del procedimento, che passa da trenta a novanta giorni (comma 3): una elevazione che presumibilmente si giustifica alla luce della disposta generalizzazione del silenzio assenso.

Una svolta radicale si registra anche con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della disciplina (comma 2), non più riferita – come in passato – a

¹⁹ Cons. Stato, Ad. plen., 9 gennaio 2002, n. 1, in Foro It., 2002, III, 227, con nota di Travi A., *Giudizio sul silenzio e nuovo processo amministrativo*; in Dir. proc. amm., 2002, 932, con nota di Giglioni F., *Il ricorso avverso il silenzio tra tutela oggettiva e tutela soggettiva*.

tutte le pubbliche amministrazioni, ma soltanto a quelle statali e agli enti pubblici nazionali, chiamati a modulare i termini entro cui devono essere conclusi i procedimenti di rispettiva competenza “tenendo conto della loro sostenibilità, sotto il profilo dell’organizzazione amministrativa, e della natura degli interessi pubblici tutelati”.

Completa il panorama il comma 4, nel quale vengono introdotte regole relative alla eventualità di sospensione dei termini (di cui ai precedenti commi 2 e 3), al verificarsi di due presupposti. Da un lato, la necessità, contemplata in sede legislativa o regolamentare, di acquisire valutazioni tecniche di organi o enti appositi, nel qual caso i termini devono essere sospesi fino alla acquisizione stessa ma “per un periodo massimo comunque non superiore a novanta giorni”. Dall’altro, la necessità di acquisire “informazioni o certificazioni relative a fatti, stati o qualità non attestati in documenti già in possesso della amministrazione stessa o non direttamente acquisibili presso altre pubbliche amministrazioni”, eventualità che fonda il potere di sospendere i termini “per una sola volta”, senza alcuna ulteriore specificazione.

Come detto, l’altra modifica apportata dalla legge n. 80/2005 ha riguardato la denuncia di inizio attività (DIA), che dà luogo alla liberalizzazione di determinate attività, sottratte al regime amministrativo costruito sulla necessità del previo rilascio di titolo abilitativo, e rimesse alla libera estrinsecazione dell’iniziativa economica privata²⁰, con una conseguente semplificazione dell’azione amministrativa, consistente in una cospicua riduzione dell’incidenza dei procedimenti sulle posizioni dei privati.

In altre parole, la DIA sostituisce l’atto di consenso di cui viene solitamente richiesta l’emanazione in esito ad un procedimento amministrativo di tipo *lato sensu* autorizzatorio, e lascia alla P.A. competente il solo potere, da esercitare a

²⁰ In tal modo si è espressa l’Adunanza generale del Consiglio di Stato, nel parere n. 7/87 reso in data 17 febbraio 1987, sullo schema di disegno di legge n. 241.

pena di decadenza entro sessanta giorni dalla ricezione della denuncia, di verificare – valutando “tutti gli aspetti della vicenda” – la sussistenza dei presupposti e dei requisiti *ex lege* richiesti, e di inibire, se del caso, la prosecuzione dell’attività e la rimozione dei suoi effetti eventualmente prodottisi, salvo che l’interessato riesca a regolarizzarla nel termine assegnatogli dalla stessa amministrazione.

La DIA, introdotta nel settore edilizio, ove ha conosciuto il suo sviluppo più importante, è stata recepita in misura generalizzata dalla legge n. 241, come tecnica di intervento pubblico alternativa all’autorizzazione ogni qualvolta questa abbia carattere vincolato: di modo che al controllo preventivo viene sostituito un controllo di più tenue intensità, successivo ed eventuale, che può sfociare nel divieto di proseguire l’attività privata.

Diverse sono le modifiche apportate all’art. 19 dal d.l. n. 35 e di seguito si passa a rappresentarle.

La nuova DIA (che muta anche denominazione: da denuncia a dichiarazione) segna intanto un parziale ritorno al passato (cioè alla versione anteriore al 1993), nella misura in cui riesuma la necessità del decorso di un lasso di tempo di trenta giorni prima che l’attività possa essere iniziata, dandone coeva comunicazione alla P.A. competente (comma 2), tornando di fatto alla c.d. “denuncia d’inizio con effetto ritardato”.

Quanto all’ambito di applicazione della nuova disciplina, il comma 1 amplia le ipotesi in cui si può svolgere un’attività imprenditoriale, commerciale o artigianale prescindendo dalla richiesta alle PP.AA. di autorizzazioni, licenze, permessi o nulla osta comunque denominati, compresi gli atti di iscrizione in albi o ruoli.

È sufficiente che il cittadino o l’impresa inoltri una semplice dichiarazione (corredata, anche per mezzo di autocertificazioni, delle certificazioni e delle attestazioni normativamente richieste), sempre che il rilascio dell’atto

abilitativo sostituito dipenda esclusivamente dall'accertamento di requisiti previsti dalla legge o da atti amministrativi a contenuto generale e non sia previsto alcun limite o contingente complessivo o specifici strumenti di programmazione settoriale per il rilascio del provvedimento stesso.

Si passa, inoltre, dalla atipicità ad un regime di tassatività delle deroghe: sono esclusi dalla regola generale soltanto gli atti rilasciati dalle amministrazioni preposte ad interessi particolarmente sensibili (difesa nazionale, pubblica sicurezza e immigrazione, amministrazione della giustizia, tutela della salute e della pubblica incolumità, del patrimonio culturale e paesaggistico e dell'ambiente, amministrazione delle finanze) e gli atti imposti dalla normativa comunitaria (in considerazione degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea).

Per certi versi affine alla DIA, ma da essa strutturalmente distinta, è la fattispecie, nota come silenzio-assenso, regolata dall'art. 20 della legge n. 241, che – dopo alcune precedenti sperimentazioni ammesse in casi singolarmente determinati e disciplinati dalla legge – lo estende e sistematizza, consentendone la formazione in ogni caso in cui l'interesse pubblico non ponga un'opposta esigenza.

Pur ispirato alla comune filosofia liberalizzatrice dell'attività dei privati, esso non incide in senso abrogativo sull'esistenza del regime autorizzatorio, che rimane inalterato, ma introduce una modalità semplificata di conseguimento dell'autorizzazione.

Il silenzio-assenso configura, dunque, secondo l'interpretazione più diffusa, un provvedimento tacito vero e proprio, destinato a formarsi rispetto a procedimenti autorizzatori a carattere discrezionale.

Così, a differenza che nella DIA, ove la funzione autorizzatoria preventiva viene radicalmente soppiantata da una funzione di controllo successivo alla materiale estrinsecazione dell'iniziativa privata, qui il tradizionale ruolo del

procedimento non è posto in discussione, ma se ne semplifica e velocizza la definizione: qui, cioè, non viene meno l'obbligo di un provvedimento esplicito, mentre nel caso in cui la legge prevede la DIA l'autorità è chiamata ad adottare un atto esplicito solo al fine di interdire al privato l'esercizio illegittimo dell'attività.

Un incisivo rinnovamento la legge n. 80 imprime all'art. 20.

Intanto si estende il raggio di operatività dell'istituto a "tutti i procedimenti ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi": il silenzio da parte della P.A. equivarrà ad atto di accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide, se all'interessato non sia stato comunicato il provvedimento di diniego nel termine previsto per la conclusione del procedimento dall'art. 2, commi 2 e 3, o se la stessa amministrazione competente non abbia indetto, anche in un'ottica di ponderazione a tutela delle situazioni giuridiche soggettive dei controinteressati, una conferenza di servizi, entro trenta giorni dalla presentazione dell'istanza.

La regola della generalizzazione dell'istituto incontra delle eccezioni, enucleate dal comma 4: atti e procedimenti riguardanti il patrimonio culturale e paesaggistico, l'ambiente, la difesa nazionale, la pubblica sicurezza e l'immigrazione, la salute e la pubblica incolumità; casi in cui la normativa comunitaria impone l'adozione di provvedimenti amministrativi formali; casi in cui la legge qualifica il silenzio della P.A. come rigetto dell'istanza; atti e procedimenti individuati con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per la funzione pubblica, di concerto con i Ministri competenti. Ad essi si aggiunge l'applicazione della disciplina sulla DIA, fatta salva dal comma 1.

Passando alla previsione (comma 3) circa la possibilità per l'amministrazione competente di assumere determinazioni in via di autotutela, ai sensi degli artt. 21-*quinquies* e 21-*nonies*, essa sembra, da un lato, avallare la

concezione del provvedimento tacito di assenso; dall'altro, però, potrebbe essere letta come confermativa della tesi che – muovendo da una prospettiva contraria all'identificazione nel silenzio assenso di un atto amministrativo – riconosce al primo il ruolo di titolo autonomo per la produzione di effetti giuridici, secondo la logica delle “valutazioni legali tipiche”, ma lasciando impregiudicata ogni qualificazione in termini di legittimità o eventuale illegittimità.

La riproduzione del potere di annullamento (previsto, a differenza della revoca, già prima della legge n. 80), si lega strettamente all'effettiva consumazione del potere di adozione di un diniego espresso, allo scadere del termine che perfeziona il silenzio-assenso. In altri termini, atto espresso e atto tacito sono rigidamente alternativi, sicché ove il primo non intervenga nel termine tassativamente stabilito, il secondo potrà essere rimosso non a fini di mero ripristino della legalità (fin dall'origine) violata, ma solo se sussistano conformi ragioni di interesse pubblico, se non sia già trascorso un tempo irragionevole dalla sua formazione e tenendo conto dell'interesse (in particolare, dell'affidamento) del destinatario, oltre che – naturalmente – dei controinteressati.

Infine, di notevole importanza è l'aggiunta – sempre ad opera della legge n. 80 – del seguente periodo al termine del comma 5 dell'art. 25 della legge n. 241: “Le controversie relative all'accesso ai documenti amministrativi sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo”.

Tale disposizione pare tesa a spegnere definitivamente ogni disputa sulla natura di interesse legittimo o di diritto soggettivo che si addice alla situazione giuridica soggettiva avente ad oggetto l'accesso, peraltro espressamente qualificata come diritto soggettivo vero e proprio dall'art. 24, comma 1 (nel testo novellato dalla legge n. 15).

1.3.3 Legge n. 69/2009.

A distanza di quasi un lustro dalla precedente riforma, il legislatore, con la legge n. 69 del 2009, datata 18 giugno 2009 ed entrata in vigore il 4 luglio 2009, è intervenuto ancora una volta in materia di procedimento amministrativo²¹.

In particolare, l'art. 7 ha innovato i tempi di conclusione del procedimento, riscrivendo l'art. 2 della legge n. 241/1990 e sanzionando, attraverso l'introduzione dell'art. 2-*bis*, il ritardo nella emanazione del provvedimento.

L'art. 8 ha dettato le nuove regole in ordine alla certezza dei tempi, in caso di attività consultiva, coordinandole con le modifiche operate dal precedente art. 2.

L'art. 9, benché rubricato “Conferenza di servizi e silenzio assenso”, ha modificato solo marginalmente l'art. 20 della legge n. 241 sul silenzio-assenso ed è intervenuto, invece, in maniera sostanziale sull'art. 19 della legge sul procedimento che, come è noto, riguarda la c.d. DIA.

Da ultimo, l'art. 10, pur apportando limitate modifiche agli artt. 22 e 25, ha riguardato la tutela degli interessati nei procedimenti amministrativi di competenza delle Regioni e degli Enti locali.

Come già detto in precedenza, l'art. 1 della legge generale sul procedimento amministrativo definisce i principi che regolano l'attività amministrativa e che devono in ogni tempo ispirare l'intero complesso delle azioni della P.A. Infatti gli interessi pubblici possono essere validamente perseguiti solo attraverso il rigoroso rispetto dei principi descritti nella

²¹ Armenante F., *La riforma del procedimento amministrativo operata dalla legge n. 69/2009*, relazione al corso “Le novità della legge 69/2009 in tema di procedimento amministrativo” organizzato dalla SSPAL Emilia Romagna, Toscana, Marche, Umbria.

disposizione in commento, la cui osservanza consente la piena tutela del cittadino dagli arbitri della pubblica amministrazione.

In questo contesto, l'art. 7 della legge n. 69 del 2009 ha inserito, tra i principi generali dell'attività amministrativa, anche il canone dell'imparzialità mediante un richiamo espresso nel testo dell'art. 1, superando, in tal modo, i dubbi interpretativi sulla estensione dello stesso che derivavano dalla formulazione dell'art. 97 della Costituzione. Detto principio impone che un'azione amministrativa sia frutto di una compiuta valutazione di tutti gli interessi coinvolti, al fine di evitare l'emanazione di provvedimenti non imparziali.

Inoltre, l'art. 1, al comma 1-*ter*, precisa che la norma in commento si applica anche ai soggetti privati che esercitano attività amministrative.

Tuttavia la novità più significativa della riforma è rappresentata dalla riformulazione dell'art. 2 della legge n. 241/90, che persegue l'evidente finalità di semplificazione e di razionalizzazione dell'agire della P.A. La nuova versione della disposizione, introdotta dall'art. 7 della legge in esame, conferma, al comma 1, il dovere delle pubbliche amministrazioni di concludere il procedimento amministrativo con l'adozione di un provvedimento espresso.

Le modifiche più importanti riguardano i termini dei procedimenti amministrativi e le sanzioni per il ritardo nell'emanazione del provvedimento. Quanto al primo aspetto, il termine generale di conclusione dei procedimenti ritorna ad essere di 30 giorni, come nella versione originaria della legge sul procedimento, in luogo del termine più lungo di 90 giorni previsto dalla precedente riforma del 2005. Viene prevista, però, la possibilità di aumentare i termini del procedimento fino a 90 giorni, attraverso l'emanazione di un regolamento ministeriale e fino a 180 giorni mediante una delibera del Consiglio dei Ministri. Vale la pena ricordare come il predetto termine ha carattere sostitutivo, cioè si applica solo se le amministrazioni interessate non hanno stabilito un diverso termine per i procedimenti di propria competenza

(secondo quanto stabilito nei commi 3 e 4), che comunque non può essere superiore a 90 giorni o, eccezionalmente, eccedente i 90 giorni (fino al massimo di 180 giorni).

La legge di riforma, quindi, pone dei limiti per le singole amministrazioni nella determinazione dei tempi per la conclusione dei rispettivi procedimenti, per evitare l'introduzione di termini eccessivamente lunghi, nel rispetto delle esigenze di celerità e di certezza volute del legislatore.

Identico scopo si rinviene nel nuovo comma 7 dell'art. 2, che prevede la possibilità di sospendere il termine per una sola volta, affinché possano acquisirsi informazioni o certificazioni non in possesso dell'amministrazione procedente. La norma stabilisce, inoltre, che la sospensione non può in ogni caso superare i 30 giorni.

Da ultimo, deve osservarsi che il "nuovo" art. 2, con una previsione completamente innovativa, chiarisce che i termini per la conclusione del procedimento decorrono dall'inizio del procedimento d'ufficio o dal ricevimento della domanda se il procedimento viene instaurato ad iniziativa di parte.

Il legislatore della riforma - quanto al tema delle sanzioni per i ritardi nell'emanazione del provvedimento - dopo aver riscritto l'art. 2, ha introdotto l'art. 2-*bis* che disciplina le conseguenze per il ritardo nella conclusione del procedimento.

Quest'ultimo disciplina un'ipotesi di responsabilità per inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento, prevedendo, oltre al giudizio speciale contro il silenzio della P.A., un'azione risarcitoria, esperibile innanzi al giudice amministrativo - nel termine di cinque anni - per il ristoro del "danno ingiusto" addebitabile ai pubblici funzionari che, con dolo o colpa, non abbiano rispettato i termini di conclusione del procedimento.

In tema di onere della prova si registrano diverse posizioni interpretative; tra esse si segnala l'indirizzo ermeneutico secondo cui incombe su colui che subisce il ritardo dell'Amministrazione dimostrare che il comportamento omissivo è addebitabile a dolo o colpa: ciò che rileva sarebbe la violazione *tout court* del termine da rispettare, fissato, peraltro, dalla stessa Amministrazione.

In questo senso il danneggiato non deve provare la sussistenza della colpa dell'Amministrazione, perché essa è direttamente rapportata alla violazione del parametro di legalità del suo agire. Sarà l'Amministrazione a dover fornire elementi oggettivi, a sua discolpa, riconducibili a difficoltà ermeneutiche o della fattispecie definita.

Infine, va segnalato come, sempre nella stessa logica, si muove la nuova disposizione inserita nel precedente art. 2, secondo la quale il mancato rispetto dei termini può costituire un elemento di valutazione ai fini della responsabilità dirigenziale e di risultato.

L'art. 8 della legge n. 69/2009 modifica i termini del procedimento in caso di attività consultiva, al fine di coordinarli con il novellato art. 2, che ha "imposto" la riduzione del relativo termine, riducendo quello per il rilascio del parere da 45 a 20 giorni ed incidendo anche sul secondo comma dell'art. 16 in ordine alle conseguenze derivanti dalla mancata espressione del parere.

In particolare, la norma distingue fra la mancanza dei pareri obbligatori o facoltativi.

Nel primo caso, l'amministrazione richiedente può chiedere di procedere indipendentemente dall'acquisizione del parere, mentre nel caso dei pareri facoltativi l'amministrazione risulta vincolata a dar seguito al procedimento anche senza l'espressione dell'organo consultivo, salva l'ipotesi in cui l'amministrazione richieda un'integrazione istruttoria, nel qual caso il parere deve essere reso definitivamente entro 15 giorni dalla ricezione degli elementi istruttori.

L'art. 14-*ter*, comma 1 della legge n. 241/1990 – riguardante i lavori della conferenza di servizi - prevede lo svolgimento della stessa in via telematica. In particolare, l'art. 9, ai commi 1 e 2, si limita a modificare il detto art. 14-*ter*, riconoscendo un ruolo partecipativo ai privati proponenti il progetto senza, tuttavia, riconoscere loro il diritto di voto. Il medesimo momento collaborativo viene garantito anche ai concessionari ed ai gestori di pubblici servizi.

I successivi commi da 4 a 6 del medesimo art. 9 contengono significative novità, sia sostanziali che processuali, in ordine alla DIA ed al silenzio assenso. Quanto alla denuncia di inizio attività, la novella interviene sull'art. 19 della legge sul procedimento che, come è noto, contiene la disciplina generale di tale istituto. L'aspetto più significativo delle innovazioni in materia di DIA è contenuto nel comma 4 dell'art. 9, che modifica il comma 2 dell'art. 19 della legge n. 241/1990, stabilendo l'immediata efficacia della dichiarazione presentata dall'interessato e finalizzata a svolgere "attività di impianti produttivi di beni e servizi di cui alla Direttiva 2006/123/Ce", compresi "gli atti che dispongono l'iscrizione in albi o ruoli o registri ad efficacia abilitante o comunque a tale fine eventualmente richiesta".

Gli elementi di semplificazione introdotti dalla novella riguardano il momento in cui può essere dato inizio all'attività oggetto della DIA: mentre la regola generale prevede che l'attività possa essere iniziata soltanto dopo che siano decorsi 30 giorni dalla presentazione della dichiarazione (con l'ulteriore obbligo di dare avviso alla P.A. dell'effettivo inizio dell'attività), nel caso in commento l'attività può essere iniziata da subito.

In altri termini, il privato è legittimato, nelle materie indicate, all'esercizio dell'attività con il solo deposito della DIA, venendo meno il potere della P.A. di vietare *ex ante* l'inizio della stessa (dal deposito della dichiarazione cominceranno a decorrere i consueti 30 giorni a disposizione

dell'amministrazione per adottare gli eventuali provvedimenti inibitori): "L'attività può essere iniziata dalla data della presentazione della dichiarazione all'amministrazione competente".

Ne consegue che, per le attività caratterizzate da assenza di valutazioni tecniche discrezionali, l'esercizio dell'attività non trova il suo fondamento in un provvedimento amministrativo ma direttamente nella legge. Appare evidente come la possibilità di iniziare immediatamente l'attività confermi la volontà del legislatore di liberalizzare determinati settori economici, intervenendo solo in caso di violazione accertata delle norme di legge. Il terzo comma dell'art. 19 è stato modificato al fine di coordinare i provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività con le modifiche introdotte al secondo comma relative all'ipotesi di avvio dell'attività di impianti di beni e servizi.

La regola generale prevede che l'amministrazione ha a disposizione 30 giorni dalla comunicazione di inizio attività per emettere l'atto inibitorio in caso di accertata carenza delle condizioni, modalità e fatti legittimanti. Nella diversa ipotesi, introdotta dal comma 2 (in base alla quale l'attività può essere iniziata subito dopo la presentazione della DIA), l'amministrazione, nel termine di 30 dalla data di presentazione della DIA, adotta, se del caso, motivati provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione dei suoi effetti.

Per entrambe le ipotesi resta comunque salva la possibilità che il privato possa conformare alle leggi vigenti l'attività intrapresa entro un termine fissato dall'amministrazione e non inferiore a trenta giorni. L'art. 9 in commento modifica anche il comma 5 dell'art. 19 della legge n. 241, ove si stabilisce che "ogni controversia relativa all'applicazione dei commi 1, 2 e 3 è devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo". La novella precisa che "il relativo ricorso giurisdizionale, esperibile da qualunque interessato, può riguardare anche gli atti di assenso formati in virtù delle norme sul silenzio

assenso previste dall'art. 20". La nuova formulazione del comma 5 nella prima parte - con riferimento alla tutela processuale dei rapporti derivanti dalla presentazione della DIA - nulla aggiunge rispetto alla precedente versione della norma.

La novità riguarda l'estensione della tutela contenuta nella seconda parte del testo, che si riferisce agli atti di assenso formati secondo il regime del silenzio. Il legislatore in tal modo ha voluto colmare la precedente lacuna del comma 5 dell'art. 19, consistente nell'assenza di riferimenti alla disciplina processuale del silenzio assenso.

L'art. 20 della legge n. 241/1990 fa riferimento a settori per i quali occorre una preventiva disamina e un intervento da parte dell'amministrazione, trattandosi di regolare un assetto di interessi soggetto a valutazioni discrezionali. In queste fattispecie è impedito l'inizio dell'attività prima dell'emanazione del provvedimento, che può anche atteggiarsi come silenzio assenso ovvero come provvedimento tacito. La riforma amplia il novero delle materie espressamente escluse dall'assentibilità mediante silenzio assenso quali l'asilo e la cittadinanza.

L'ambito di applicazione della legge n. 241 del 1990 è disciplinato dall'art. 29, norma riscritta dall'intervento riformatore. In dettaglio, l'art. 29 riformato estende la disciplina del procedimento amministrativo alle società (s.r.l. o s.p.a.) a prevalente capitale pubblico o a totale partecipazione pubblica, che esercitino funzioni amministrative.

La novità più significativa, come già rammentato, consiste nell'affermazione del primato della legge statale con riferimento ad alcuni principi fondamentali (efficacia e invalidità dei provvedimenti, tutela giurisdizionale, conseguenze per il ritardo nella conclusione del procedimento), che devono essere osservati da tutte le pubbliche amministrazioni, ivi comprese le Regioni e gli Enti locali. La norma, difatti, prevede che le disposizioni di cui agli articoli 2-*bis*, 11, 15 e 25,

commi 5, 5-*bis* e 6, nonché quelle del capo IV-*bis* della legge n. 241/1990 si applicano a tutte le amministrazioni pubbliche. Ai commi 2-*bis* e *ter* dell'art. 29 il legislatore ha individuato i principi previsti dalla legge generale sul procedimento da considerare "livello essenziale della prestazione". Al primo dei due commi citati sono specificamente individuati gli istituti riconducibili alla categoria di rango costituzionale (art. 117, comma 2, lett. m) Cost.) dei "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale". Nel successivo comma 2-*ter* vengono individuate altre figure di livello essenziale delle prestazioni quali le dichiarazioni di inizio attività e il silenzio assenso.

Quanto previsto nella legge generale sul procedimento - trovando la sua diretta fonte nell'art. 117, comma 2, lett. m) Cost. - costituisce limite invalicabile alla potestà normativa regionale, attesa la sua derivazione diretta dalla Carta costituzionale: in altri termini, si tratta di principi generali di garanzia rispetto alla legislazione regionale e locale. In detto contesto si innestano le previsioni di cui ai commi 2-*quater* e *quinquies*, sempre dell'art. 29, i quali impediscono alle Regioni e agli Enti locali di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate ai privati dalle disposizioni attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni di cui ai commi 2-*bis* e *ter*, consentendo solo livelli ulteriori di tutela.

Tanto spiega la modifica del secondo comma dell'art. 22 della legge n. 241/1990, che conferisce rango di principio generale all'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse volte a favorire la partecipazione dei privati.

In linea generale²², quindi, le modifiche apportate al testo della legge n. 241/1990 dalla legge n. 69/2009 non si possono considerare come un radicale ripensamento dell'impianto della disciplina sul procedimento amministrativo,

²² Gullo N., *Prime note sull'accesso ai documenti amministrativi degli enti locali dopo la l. n. 69 del 2009*, in *Nuove Autonomie*, 2009, 1, 100.

ma costituiscono semmai una parziale revisione della precedente normativa, che investe essenzialmente un duplice profilo: da un lato vengono rivisitati, più o meno incisivamente, alcuni istituti di semplificazione amministrativa, come il termine di conclusione del procedimento (art. 2 della legge n. 241), la conferenza di servizi (art. 14 *ter*), le modalità di acquisizione dei pareri (art. 16), la DIA (art. 19) e il silenzio assenso (art. 20); dall'altro lato viene precisato il grado di applicabilità della disciplina generale della legge n. 241 alle pubbliche amministrazioni, con particolare riferimento alle Regioni ed agli Enti locali, per effetto dell'introduzione di una nuova complessa versione delle disposizioni di cui all'art. 29.

Soffermandosi su un tipico istituto partecipativo, l'accesso agli atti, le innovazioni della legge n. 69 del 2009 rappresentano un mero perfezionamento delle previgenti disposizioni introdotte dalla legge n. 15 del 2005, nel senso che si propongono in via prioritaria di ribadire e precisare il grado di vincolatività della legge sul procedimento nei confronti degli enti territoriali.

Orbene, in particolare, questa revisione della disciplina dell'accesso incide su tre diversi articoli della legge n. 241 del 1990.

Una prima novità riguarda l'art. 25 ed introduce un parziale correttivo al procedimento di tutela amministrativa del diritto di accesso che si svolge dinanzi alla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi.

Una seconda novità consiste nella parziale modifica dell'art. 22, comma 2, con riferimento alla qualificazione del diritto di accesso.

Infine, una terza novità riguarda la diversa formulazione dell'art. 29, che implica una più netta, almeno sul piano formale, risagomatura dell'ambito soggettivo di applicazione della legge n. 241 del 1990, in virtù dell'indicazione delle disposizioni della legge statale, anche in tema di accesso, vincolanti nei confronti degli enti territoriali.

CAPITOLO SECONDO

ASSONANZE E DISSONANZE TRA PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO (AMMINISTRATIVO) TRIBUTARIO

CAPITOLO SECONDO

ASSONANZE E DISSONANZE TRA PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO (AMMINISTRATIVO) TRIBUTARIO

2.1 Il procedimento tributario come *species* del procedimento amministrativo generale?

Su questo tema la copiosa produzione dottrinale e l'altrettanto corposa riflessione giurisprudenziale, appaiono quanto mai foriere di diversificate e contrapposte posizioni anche in considerazione delle diverse stagioni storiche²³.

Secondo una recente ricostruzione, pur escluso dal sistema delle garanzie partecipatorie previste dalla legge generale sul procedimento amministrativo e pur caratterizzato da un indubbio *particularism*, il procedimento tributario è un ambito di grande interesse per l'analisi del diritto amministrativo, essenzialmente per due ordini di ragioni.

²³ AA. VV. (a cura di Amatucci F. e D'Ippolito F. M.), *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*, Napoli, 2008; AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971; Basilavecchia M., *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Bellè B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. tribut.*, 1997, 444; Califano C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. tribut.*, 2004, 993; Comelli A., *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. tribut.*, 2006, II, 731; De Benedetto M., *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007, 1, 127; Fedele A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, 433; La Rosa S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008; Lupi R., *Diritto Tributario*, in *Il Diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, 438.

In primo luogo, la disciplina del procedimento tributario esprime uno tra i più alti livelli di autoritatività dell'amministrazione procedente, in presenza di un sistema di garanzie costituzionali che, però, fortemente condiziona contenuti e modi di svolgimento della funzione, grazie a specifiche riserve di legge (artt. 23 e 53 Cost.).

Anche nell'ambito dell'istruttoria del procedimento tributario – ed in particolare quando si debbano esercitare poteri presso il contribuente – è frequente il caso in cui l'investigazione si scontri con diritti caratterizzati da riconoscimento e tutela costituzionale (inviolabilità del domicilio, segretezza della corrispondenza, libertà personale).

In secondo luogo, l'interesse dell'amministrazione del procedimento tributario ha una particolare caratterizzazione, perché si atteggia ad interesse di parte la cui soddisfazione è assistita da uno speciale *favor* dell'ordinamento.

L'interesse pubblico è, nel procedimento tributario, massimamente suscettibile di valutazione economica, ed esige una rigorosa e peculiare applicazione del principio di imparzialità dell'azione amministrativa.

Peraltro, la ricostruzione teorica dello stesso rapporto giuridico d'imposta per significativi tratti si era modellata sulla struttura dei rapporti di natura obbligatoria, di modo che ne è risultata semplificata l'applicazione di principi privatistici allo svolgimento dell'istruttoria amministrativa.

Tuttavia la tematica del procedimento tributario non è stata oggetto di approfondimenti nella più recente analisi amministrativistica anche se, per un lungo periodo di tempo studiosi di diritto amministrativo si sono occupati di temi tributari e la legislazione finanziaria è stata ritenuta parte del diritto amministrativo.

In altri termini, il diritto tributario è stato ritenuto una diramazione del diritto amministrativo²⁴, il cui elemento caratterizzante è la ricerca di un equilibrio nell'assetto della relazione tra fisco e contribuenti: agli accresciuti poteri del fisco fanno da contrappeso l'accresciuta tutela degli interessi dei privati e le facilitazioni al contribuente; per cui si può sostenere che fisco e contribuente tendano ad una situazione di equilibrio.

La prevalente ragione del sostanziale abbandono dei temi fiscali da parte del diritto amministrativo risiede nel risalente processo di autonomizzazione didattica e scientifica del diritto tributario, da cui emerse una regolazione di confini tra studiosi circa i rispettivi ambiti di ricerca, pur in una tradizione che aveva sempre concepito l'attività finanziaria pubblica in termini unitari.

Già una prima tendenza ad una trattazione e sistematizzazione autonoma del diritto tributario era emersa nella dottrina tedesca degli anni '20 del secolo scorso, quando in Germania già si disponeva di un testo legislativo di raccolta dei principi dell'imposizione.

In Italia, nei primi decenni del XX secolo, veniva da una parte affermata l'unitarietà di metodo della disciplina del diritto finanziario, basata su presupposte e separate nozioni economiche, e dall'altra si sosteneva la necessaria integrazione del metodo economico e giuridico, in materia²⁵.

In quegli anni all'Università cattolica di Milano l'insegnamento di scienza delle finanze venne distinto da quello del diritto finanziario e tributario, anche se il diritto finanziario, pur ritenuto idoneo a manifestare una propria autonomia

²⁴ Per una diversa impostazione si rimanda a Giannini M. S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in Riv. dir. fin., 1941, I, 101, dove l'autore si dimostra favorevole ad una classificazione del diritto tributario come diritto speciale, sostenendo che "l'interpretazione (o meglio l'intera applicazione) delle leggi tributarie deve farsi attraverso lo studio della scienza delle finanze e della politica finanziaria, cioè della sistemazione scientifica dell'antefatto materiale ed economico-politico che costituisce la situazione di fatto oggetto di parificazione giuridica astratta nella norma tributaria".

²⁵ Emergono, rispettivamente, le figure e le opere di Oreste Ranelletti, considerato il fondatore della Scuola napoletana di diritto finanziario e titolare del primo insegnamento di diritto finanziario e di scienza delle finanze dell'Università di Milano, e di Benvenuto Griziotti (Università di Pavia).

scientifico, era ancora generalmente considerato un settore del diritto amministrativo.

La definizione dei territori ha, in seguito, trovato una conferma con la Costituzione repubblicana, che prevede il mantenimento di una giurisdizione speciale per la materia tributaria.

Il consolidamento, nel secondo dopoguerra, di un approccio informato alla separazione degli ambiti di ricerca ha, in qualche modo, avuto effetti sulle potenzialità del complessivo avanzamento scientifico.

Tuttavia non si può non concordare con chi ha ritenuto indispensabile un ripensamento del rapporto del diritto amministrativo con altri rami del diritto, soprattutto quando questa separazione sia dovuta prevalentemente a ragioni didattiche, e quindi accademiche. In altri termini, il rapporto fra diritto amministrativo e diritto tributario sarebbe, infatti, di vera e propria compenetrazione e complementarietà; pertanto l'attività di accertamento e di riscossione delle imposte è sostanzialmente e formalmente amministrativa, ed esplicata da strutture amministrative²⁶.

Autorevole dottrina ha anche sostenuto che l'evoluzione del sistema tributario verso la fiscalità di massa ha fin dagli anni '70 del novecento profondamente modificato la caratterizzazione dei controlli svolti dall'amministrazione finanziaria. Pertanto, anche dal punto di vista del diritto tributario, lo studio dell'accertamento tributario passa dalla problematica dell'obbligazione tributaria e del presupposto del tributo a quella dei controlli amministrativi sull'attività dei privati e si caratterizza nell'ambito come una tipica attività amministrativa²⁷.

²⁶ Romano A., *Il cittadino e la pubblica amministrazione*, in *Il diritto amministrativo degli anni '80*, Milano, 1987, 196.

²⁷ Fantozzi A., *Diritto tributario*, Torino, 2003, 253.

All'interno della più generale questione del rapporto tra diritto amministrativo e diritto tributario, particolare rilievo assume proprio la materia del procedimento.

La persistente sottrazione all'indagine tipicamente amministrativistica è stata legittimata a livello positivo dal recepimento normativo della specialità del procedimento tributario operata con la previsione dell'art. 13, comma 2 della legge 241/1990, secondo la quale le disposizioni del capo III (partecipazione al procedimento amministrativo) non si applicano "altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano".

La disciplina dell'accertamento tributario è, pertanto, tradizionalmente ed integralmente contenuta nei sistemi normativi relativi alle diverse imposte.

Anche se le norme hanno disciplinato diversi tipi procedurali, tanto da far parlare di "polisistematicità delle procedure tributarie"²⁸, la legislazione di maggior rilievo e di prevalente applicazione riguarda indubbiamente l'imposta sul reddito delle persone fisiche (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 recante "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), che costituisce la disciplina-tipo dell'accertamento.

Sulla base della complessa disciplina, l'istruttoria risulta il momento caratterizzante del procedimento di accertamento tributario, quello in cui più palesemente si giustappongono l'interesse pubblico e il vincolo all'imparzialità, la ragione fiscale e la garanzia del contribuente²⁹.

Ciò che appare, più del resto, peculiare è la costruzione nel procedimento di accertamento, di un sistema di poteri istruttori ed investigativi, originariamente preordinato a rafforzare la posizione del pubblico potere, con l'obiettivo di riequilibrare l'inevitabile "asimmetria informativa" che nel procedimento sussiste tra l'amministrazione ed il contribuente.

²⁸ Cfr. De Mita E., *Fisco e Costituzione*, in Riv. dir. tribut., 2004, 585.

²⁹ Sul tema si rinvia ad Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

Circa l'intensità di tali poteri, ciò che appare più significativo sono le previsioni atte a costituire un vero e proprio sistema di "garanzie del pubblico".

Il procedimento tributario, escluso dalle garanzie generali di partecipazione³⁰, non sembra, però, aver percorso un tragitto così difforme da quello seguito dal procedimento amministrativo.

Il sistema di robuste "garanzie del pubblico" - che si era, alla lunga, rivelato idoneo a consentire la commissione di abusi - ha trovato un nuovo equilibrio grazie all'introduzione di previsioni normative, che hanno regolato tempi e modi delle c.d. "verifiche fiscali" nel corso dell'istruttoria.

Un decisivo contributo sulla via della riconciliazione tra disciplina generale del procedimento amministrativo e disciplina speciale del procedimento tributario si deve, pertanto, all'approvazione del c.d. "Statuto del contribuente" che, sulla scorta di quanto era già avvenuto con analoghe "Carte" in Francia e Regno Unito, ha sancito, tra l'altro, alcuni diritti per il contribuente sottoposto a verifica fiscale, diritti che l'amministrazione finanziaria (civile e/o militare) è tenuta a rispettare.

Con lo Statuto si è inteso dare attuazione, nei rapporti tra fisco e contribuente, ai principi di trasparenza, di pubblicità dell'azione amministrativa e di semplificazione del linguaggio, anche attribuendo rilevanza generale nell'ordinamento tributario al principio di affidamento del contribuente ed estendendo l'efficacia del diritto d'interpello.

Quindi, per i propri sentieri, il procedimento tributario ha saputo in larga misura assicurare una sostanziale coerenza con il corposo sistema di principi espresso dalla legge 241/1990. Anzi, a volte, ne ha addirittura anticipato il recepimento normativo (è il caso della motivazione) o esteso l'ambito applicativo (è il caso della predeterminazione di criteri istruttori); ha inoltre

³⁰ Anche nell'esperienza giuridica di altri ordinamenti (Spagna, Francia, Germania), la disciplina del procedimento tributario esula dalle regole generali del procedimento amministrativo.

mantenuto una struttura ridotta delle garanzie di partecipazione (contraddittorio e accesso); ha, infine, manifestato un'attitudine ad introdurre ed utilizzare su vasta scala istituti e principi d'avanguardia, esprimendo un potenziale innovatore rispetto alla disciplina generale del procedimento amministrativo (il riferimento è agli accordi pubblicistici, all'interpello, al principio di affidamento).

2.2 L'evoluzione degli orientamenti in tema di procedimento tributario.

L'attenzione per lo schema e la nozione del procedimento, ai fini dell'inquadramento dei profili amministrativistici delle discipline tributarie, è relativamente recente. Ed è stata sempre accompagnata da non lievi aspetti problematici, sia in ordine all'esatta individuazione dei relativi termini, sia dal punto di vista della stessa rilevanza pratica dello schema medesimo³¹.

Sembrerebbe che tutto ciò sia dipeso dalla minore complessità delle sequenze procedurali presenti nell'ambito tributario. Ma almeno in parte su quei ritardi e quelle difficoltà hanno anche inciso i peculiari approcci giustributaristici al più generale problema di fondo riguardante la rilevanza attribuibile al momento amministrativo nella concreta applicazione dei tributi.

Ed invero, sin dalle origini dell'autonomia scientifica del diritto tributario, quegli approcci si sono nettamente distaccati da quelli che si affermavano nel diritto amministrativo generale.

Ora, mentre in quest'ultimo campo si perveniva alla teorizzazione del procedimento amministrativo come conseguenza di un progressivo spostamento

³¹ La Rosa S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. tribut., 2008, 803.

dell'attenzione dalla teoria dei singoli atti amministrativi ad una più approfondita analisi delle implicazioni del potere "funzionalizzato" e dei nessi intercorrenti tra gli atti delle sequenze preordinate al soddisfacimento degli interessi che sorreggono le singole funzioni pubbliche, nel settore del diritto tributario l'attenzione è stata a lungo prevalentemente attratta dall'esigenza di spiegare e chiarire il rapporto intercorrente tra la legge, l'atto amministrativo di accertamento del tributo e l'obbligazione tributaria, concordemente concepita e definita in termini di rapporto di debito/credito strutturalmente corrispondente alle obbligazioni di diritto comune, ed avente nelle norme sostanziali tributarie, egualmente vincolanti sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria, tutti i suoi necessari ed esclusivi referenti contenutistici.

In ambito tributaristico, le esigenze garantiste delle situazioni soggettive del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione sono state cioè normalmente perseguite puntando sulla valorizzazione più dei limiti per così dire "esterni" alla disciplina dell'attività amministrativa (in quanto derivanti dalla disciplina sostanziale dei tributi), che di quelli desumibili dai fini che giustificano i poteri conferiti agli uffici finanziari e dalle regole "interne" dell'attività amministrativa tributaria medesima.

E va da sé che questa non lieve divaricazione degli approcci teorico-sistematici nella qualificazione dell'azione amministrativa, tra il diritto tributario e il diritto amministrativo generale, ha avuto ragioni molteplici e non sottovalutabili.

Su di essa hanno anzitutto inciso la particolare intensità che il principio di legalità assume nel diritto tributario (in forza dell'art. 23 Cost.) e la labilità delle regole procedurali esistenti nell'ordinamento antecedente la riforma tributaria degli anni settanta.

Quella divaricazione è stata inoltre agevolata: dal progressivo affermarsi, in questo settore, di una vera e propria giurisdizione speciale esclusiva, con competenze delineate in maniera del tutto indipendente dalla distinzione tra

diritti soggettivi e interessi legittimi; dall'intento di estendere il più possibile alla materia tributaria i principi e le regole codicistiche dei rapporti obbligatori.

Ed invero, nelle risalenti impostazioni di Achille Donato Giannini e di Ezio Vanoni, le norme disciplinatrici dell'azione amministrativa tributaria venivano considerate fonti di obblighi e diritti c.d. "formali", che si affiancavano al rapporto obbligatorio sostanziale nel c.d. "rapporto giuridico complesso" d'imposta. Anche nei contributi di Enrico Allorio la configurazione di una vera e propria "funzione" amministrativa impositiva – e la conseguente attribuzione di una c.d. efficacia "costitutiva" (dell'obbligazione tributaria) all'avviso di accertamento del tributo – erano non poco lontane da quel che in termini di funzione amministrativa si definiva nel diritto amministrativo generale, concependosi l'autoritatività dell'atto come pur sempre volta alla mera attuazione di assetti patrimoniali compiutamente ed esclusivamente delineati dalle norme sostanziali tributarie.

Né si può tacere del fatto che sino alla fine degli anni sessanta era ancora controversa l'obbligatorietà della motivazione dell'accertamento tributario, essendo diffuso il convincimento che quell'obbligo potesse riferirsi solo ai provvedimenti discrezionali, mentre nulla di propriamente discrezionale avrebbe potuto e dovuto ravvisarsi nell'avviso di accertamento del tributo.

Si debbono a Gian Antonio Micheli ed ai suoi allievi la configurazione di un potere "funzionalizzato" ed il ricorso allo schema del procedimento amministrativo, per l'inquadramento delle discipline attuative dei prelievi tributari.

Tali impostazioni sottendevano l'intento di sostituire alla nozione del rapporto "complesso" d'imposta una più articolata e complessiva considerazione dell'intera sequenza degli atti e delle attività amministrative che dal verificarsi del presupposto d'imposta e per il tramite dell'eventuale dichiarazione del contribuente e dell'espletamento dei controlli amministrativi sulla sua

correttezza, potevano infine sfociare nell'avviso di accertamento del tributo (al quale soltanto doveva attribuirsi efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria).

Orbene, tale ampliamento della nozione della funzione impositiva – sino a ricomprendere l'intera sequenza degli atti comunque preordinati all'attuazione del contenuto precettivo delle norme sostanziali tributarie – costituiva una naturale espressione dell'essere stato assunto a referente di quella nozione il principio costituzionale di capacità contributiva e dell'esigenza che l'operato dei contribuenti fosse dagli uffici controllato con quei criteri di generalizzata uniformità e imparzialità che sono di per se stessi connaturati all'esercizio delle funzioni pubbliche.

Nei confronti di questa nuova configurazione del “procedimento amministrativo tributario” non sono comunque mancate riserve ed obiezioni. Alcuni escludevano addirittura la stessa natura provvedimento dell'avviso di accertamento. Altri dubitavano dell'effettiva configurabilità degli estremi di un vero procedimento amministrativo nella sequenza di atti che veniva così identificata. Si è sottolineata l'insussistenza di norme che prevedessero l'obbligo. Per l'amministrazione, di procedere al controllo generalizzato delle posizioni tributarie di tutti i contribuenti, sia per l'eterogeneità e relativa fungibilità degli atti che concorrevano a determinare la sequenza medesima, sia per la necessità di escludere l'esistenza di un provvedimento finale in tutti i casi in cui i controlli (ipoteticamente dovuti) fossero sfociati nel riscontro della regolarità dei comportamenti del contribuente. Pertanto il dibattito su questa concezione del procedimento amministrativo tributario si è infine attestato sul concorde riconoscimento della valenza meramente descrittiva, e sostanzialmente atecnica, che a quella nozione doveva attribuirsi nel diritto tributario.

I termini della problematica sono poi divenuti più complessi a seguito della riforma tributaria degli anni settanta, quando, nel nostro ordinamento, sono state introdotte discipline tributarie sostanziali e processuali molto diverse da quelle precedenti.

Infatti l'aspetto sostanziale appariva adesso fondato sul principio della c.d. "autotassazione" da parte del contribuente e sull'attribuzione agli uffici finanziari di una crescente area di poteri autoritativi di controllo. Mentre la sfera processuale si basava sulla tassativa predeterminazione normativa degli atti impugnabili avanti le Commissioni tributarie e sull'espressa affermazione della non impugnabilità degli altri atti amministrativi tributari.

A fronte di questo mutato quadro normativo, mentre parte della dottrina ha iniziato a prospettare l'esigenza di passare ad una visione pluralistica dei poteri e procedimenti amministrativi tributari (in ragione della non lieve ed ontologica diversità degli interessi pubblici specifici correlati alle singole aree di attività amministrativa)³², il versante processuale ha finito progressivamente con l'assumere la valenza di principale punto di riferimento per l'individuazione di quel che in termini di "provvedimento" poteva e doveva concepirsi nell'ambito delle attività volte all'applicazione dei tributi.

Così, l'inserimento dei singoli atti amministrativi tributari tra quelli suscettibili di impugnazione entro brevi termini decadenziali ha finito con l'essere considerato indice necessario e sufficiente della loro natura provvedimentale e della rilevanza soltanto endoprocedimentale di tutto quel che sta a monte della loro emanazione³³.

L'area dei provvedimenti e dei procedimenti (o subprocedimenti) tributari ha progressivamente subito una sensibile dilatazione a seguito della successiva

³² La Rosa S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in Riv. dir. fin., 1981, I, 581; La Rosa S., *Caratteri e funzione dell'accertamento tributario*, in Dir. prat. tribut., 1990, I, 791.

³³ Per tutti cfr. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

inclusione, tra gli atti impugnabili, degli avvisi di liquidazione, degli avvisi di mora, dei dinieghi di agevolazioni fiscali e di definizione agevolata delle pendenze fiscali, delle sospensioni e compensazioni dei rimborsi d'imposta, delle iscrizioni ipotecarie e del fermo dei veicoli registrati (ad opera dell'agente della riscossione).

E proprio questa indiretta attribuzione del connotato dell'autoratività ad un novero sempre più vasto ed eterogeneo di atti amministrativi tributari ha non poco concorso a determinare una decisa caduta di attenzione per quei profili funzionali dell'attività amministrativa che pure avevano animato le iniziali aperture (di G. A. Micheli) allo schema del procedimento amministrativo in ambito tributario.

Così, per il tributarista, la nozione del provvedimento ha finito con il risolversi in quella dell'atto che, per insindacabile volere del legislatore, risulta inserito nel novero di quelli suscettibili di impugnazione (e perciò da impugnare a pena di consolidamento dei relativi effetti) innanzi le Commissioni tributarie; e quindi la nozione di procedimento si è sempre più identificata nel segmento o frazione di azione amministrativa che nell'atto medesimo si esprime.

Negli ultimi anni, ed in particolare a livello giurisprudenziale, sembra essersi aperta una nuova fase che muove le mosse dalla necessità della Suprema Corte di pronunciarsi su controversie in qualche misura diverse da quelle tipicamente individuate dalla normativa processuale tributaria.

Ora, le soluzioni che a tali controversie sono state date appaiono contraddistinte da una crescente attenzione per le discipline sostanziali dei singoli atti amministrativi tributari, e per l'esigenza di adeguare ad esse i modi e le forme della tutela giurisdizionale; tutto ciò con un relativo ridimensionamento della rilevanza attribuibile alla formale elencazione, nell'art. 19 del d. lgs. 546/1992, degli atti suscettibili di impugnazione avanti il giudice tributario.

Dunque, sembra in tal modo essersi avviato un processo di graduale e prudente avvicinamento dell'esperienza sostanziale e processuale tributaria alle impostazioni concettuali e teorico-sistematiche proprie del diritto amministrativo generale; ed è proprio questa prospettiva evolutiva che oggi esige un maggiore approfondimento della problematica relativa ai criteri identificativi dei procedimenti e provvedimenti amministrativi nel diritto tributario.

Se si considera che nel diritto amministrativo generale le nozioni del provvedimento e del procedimento amministrativo tipicamente si correlano a quelle della discrezionalità e del potere finalizzato al soddisfacimento di uno specifico interesse pubblico sostanziale (ovvero del potere "funzionalizzato", invece che "libero"), appare evidente che la corretta identificazione dei procedimenti e provvedimenti amministrativi tributari richiede che vengano anzitutto date risposte a due questioni di fondo:

- a) se la normale insussistenza degli aspetti tipici della discrezionalità, nelle attività amministrative tributarie, abbia una valenza ostativa alla configurabilità, in questo campo, di veri e propri provvedimenti e procedimenti amministrativi; ovvero comunque imponga di apportare deroghe ed adattamenti alle impostazioni comunemente seguite nel diritto amministrativo generale;
- b) e se meriti di essere mantenuta la persistente configurazione di un unitario procedimento amministrativo tributario (anche se articolato in fasi distinte), genericamente finalizzato alla compiuta attenzione delle discipline sostanziali tributarie; ovvero se non debba piuttosto accedersi al riconoscimento dell'esistenza, nelle attività amministrative tributarie, di momenti autoritativi da qualificare in relazione ai diversi interessi pubblici specifici che animano le relative discipline del settore.

Quanto al primo punto, nel settore tributario solo raramente è consentita all'amministrazione quella ponderazione (dell'interesse pubblico con gli

interessi privati coinvolti dal provvedimento) che della discrezionalità è normalmente assunta a connotato fondamentale³⁴. Ma non sembra che ciò sia sufficiente per escludere la sussistenza anche in tale ambito dell'ordinamento di momenti di autentica autorità amministrativa, e quindi di veri e propri provvedimenti e procedimenti amministrativi.

Ora, appare opportuno segnalare come la stessa distinzione tra provvedimenti “vincolati” e “discrezionali” sia nel diritto amministrativo generale posta in discussione da quanti in vario modo evidenziano, per un verso, che anche le funzioni “vincolate” lasciano certi margini di manovra a chi la funzione deve esercitare. E, di converso, che le funzioni “discrezionali” debbono pur sempre essere esercitate nei modi e termini richiesti dall'interesse pubblico che deve essere soddisfatto; e possono quindi considerarsi anch'esse in un certo senso “vincolate”.

Sembra cioè diffondersi il convincimento che, nel campo delle funzioni pubbliche, abbia un'importanza relativa la distinzione tra quelle “vincolate” e “discrezionali”; ovvero, in altri termini, del fatto che quella distinzione è di tipo più “quantitativo” (ossia di latitudine delle scelte effettuabili) che “qualitativo” (ossia di natura del potere e dell'atto da emettere), posto che le funzioni pubbliche si caratterizzano comunque per la loro idoneità ad incidere autoritativamente e unilateralmente sugli interessi privati, per il soddisfacimento di preminenti interessi pubblici.

E, se si pone mente all'ampiezza delle scelte che l'amministrazione finanziaria quotidianamente opera quando si tratta di stabilire se proseguire o sospendere le indagini, operare o non operare determinati recuperi, con l'uno o l'altro metodo di accertamento, potrebbe fondatamente porsi in dubbio la stessa validità dell'adozione di un'etichetta (quella dell'attività amministrativa “vincolata”)

³⁴ Si rimanda, sul punto, a Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969 ed a Gallo, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in Enc. dir. (Aggiornamento), III, Milano, 1999, 536.

che dovrebbe essere in realtà riservata ai soli casi in cui risulti compiutamente predeterminato a livello normativo il contenuto della decisione da adottare nel caso concreto³⁵.

D'altra parte, nonostante la diffusa convergenza sull'insussistenza di vera discrezionalità amministrativa nell'attività di accertamento del tributo, gli orientamenti nettamente maggioritari in dottrina sono sempre stati nel senso della natura provvedimentale dell'atto³⁶; ed a questa qualificazione debbono ritenersi inevitabilmente correlate sia l'attribuzione all'atto di una efficacia normativa e costitutiva dei relativi effetti giuridici, sia l'esigenza della corretta focalizzazione dell'interesse pubblico specifico che anima la disciplina di quel potere pubblico, delle regole procedimentali che debbono essere osservate nell'esercizio del potere medesimo, e del rapporto in cui esso si pone con altre eventuali manifestazioni dell'autorità amministrativa.

Quanto al secondo interrogativo, e cioè se meriti di essere mantenuta la persistente configurazione di un unitario procedimento amministrativo tributario (anche se articolato in fasi distinte), genericamente finalizzato alla compiuta attenzione delle discipline sostanziali tributarie; ovvero se non debba piuttosto accedersi al riconoscimento dell'esistenza, nelle attività amministrative tributarie, di momenti autoritativi da qualificare in relazione ai diversi interessi pubblici specifici che animano le relative discipline del settore, appare che la diffusa tendenza a ricondurre la complessiva attività amministrativa tributaria ad una unitaria funzione pubblica (avente il suo fondamentale momento espressivo, appunto, nell'avviso di accertamento del tributo) sia un retaggio delle forme impositive paracatastali del passato. Le quali erano, come noto, fondate sull'istituzionale mediazione amministrativa

³⁵ Per tutti si rinvia a Villata – Ramajoli, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, 62.

³⁶ La tesi contraria, secondo la quale all'avviso d'accertamento dovrebbe attribuirsi natura di mero atto giuridico, è stata sostenuta nel quadro delle concezioni c.d. "neodichiarative" dell'accertamento tributario (cfr. Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1966, I, 1; Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969).

nella concreta determinazione delle imposte da ciascuno dovute; e nelle quali l'amministrazione finiva con l'essere sostanzialmente investita del compito di provvedere all'equa ripartizione tra i consociati del fabbisogno finanziario pubblico.

Guardando l'evoluzione dell'argomento *de quo* sotto altri punti di vista, la disciplina del procedimento tributario è stata investita negli ultimi anni da un forte impulso di modernizzazione, sotto il profilo delle garanzie di trasparenza e correttezza dell'azione amministrativa, del miglioramento e della semplificazione dei rapporti tra amministrazione e contribuenti e dell'aggiornamento delle metodologie istruttorie³⁷.

Tale spinta innovatrice è, probabilmente, scaturita dalla pressione dell'opinione pubblica per una maggiore equità ed efficienza del sistema fiscale, consentendo l'avvio di un vasto e complesso movimento di riforma, che ha investito tanto l'organizzazione che le procedure attinenti l'*agere* dell'amministrazione finanziaria.

Gli studiosi sembrano sempre più interessati all'analisi del procedimento amministrativo tributario; ed invero, alle ragioni tradizionali di interesse, legate alla fisionomia autoritativa e alla struttura obbligatoria del rapporto d'imposta, se ne affiancano altre.

Intanto appare singolare la potenziale applicabilità di valutazioni economiche all'attività amministrativa nell'ambito tributario ed in particolare

³⁷ Bellè B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. tribut.*, 1997, 444; Consolazio M. L., *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in AA. VV. (a cura di Preziosi C.), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma, 1994, 345; Gardini G., *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Manca M., *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *Fisco*, 2003, 2, 426; Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. tribut.*, 2009, 1, 52, ed in AA. VV., *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, 81; Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Selicato P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

l'applicazione che nell'istruttoria del procedimento tributario può avere un'analisi di tipo costi-benefici³⁸.

Più che in altri ambiti del rapporto tra amministrazione e cittadino, nel procedimento tributario è possibile, infatti, una quanto mai diretta verifica del valore aggiunto apportato da interventi normativi riguardanti l'istruttoria: immaginiamo un subprocedimento ad esito negoziale o la partecipazione dei comuni all'accertamento, i cui effetti siano misurabili alla luce dei parametri del contenzioso o dell'accertamento.

Valutazioni di natura economica rilevano, infatti, già nell'utilizzazione di criteri di rischio al momento della selezione dei contribuenti da assoggettare a controllo; operano, inoltre, nei divieti di accertamento o di riscossione al di sotto di importi normativamente definiti.

In questi casi l'amministrazione, sulla base di indicazioni del legislatore, deve ricostruire ed argomentare dei costi e dei benefici.

In altre ipotesi prevale, nell'istruttoria, una dinamica negoziale, che è espressione di una logica transattiva dell'attività, la quale si svolge in relazione ad una pretesa economica su cui potrebbero pesare anche i costi del contenzioso. Si tratta dei casi dell'accertamento con adesione che deve essere fondato su analisi costi-benefici e del ricorso alla transazione in luogo della riscossione coattiva quando ne sia accertata la maggiore proficuità da parte dell'amministrazione finanziaria.

Inoltre la stessa strategia procedimentale viene preordinata alla *compliance* dei contribuenti, che garantisce una prassi deflattiva del contenzioso, e, dunque, una riduzione dei costi della funzione pubblica.

Un'altra ragione d'interesse della sfera procedimentale tributaria è quella sottesa alla particolare sintesi di strumenti disponibili nel procedimento tributario allo scopo di garantire la posizione del "pubblico" nell'esercizio di

³⁸ Cfr. Pardolesi R., *Analisi economica del diritto*, in Digesto IV, I, Torino, 1987, 309.

una funzione autoritativa che è caratterizzata da asimmetria informativa tra fisco e contribuenti.

Nell'armamentario giuridico offerto dal legislatore del procedimento tributario, particolare e delicato rilievo assumono gli strumenti nel caso in cui l'attività dell'amministrazione incida su diritti costituzionalmente garantiti. In tali casi, infatti, può esservi legittimo esercizio di poteri istruttori solo in presenza di specifica autorizzazione del Procuratore della Repubblica, che interviene a garantire il bilanciamento tra le ragioni a fondamento dell'interesse dell'amministrazione fiscale e le ragioni a tutela delle libertà costituzionalmente garantite.

Tuttavia, se da parte della dottrina si è posto di recente grande enfasi sulle interpretazioni partecipative e collaborative, nell'ambito del procedimento tributario si sono però affermati anche strumenti per garantire la *fairness* del privato. Si fa riferimento, per esempio, alle sanzioni a tutela dei poteri istruttori, all'attribuzione di un valore all'attività istruttoria sulla base di cui è possibile adottare misure cautelari, alla riduzione delle garanzie partecipatorie nella fase delle indagini fiscali.

Tale sistema di garanzie del "pubblico" è divenuto caratteristico anche di procedimenti svolti da autorità indipendenti e rappresenta un modello di riferimento per rafforzare, ove opportuno, lo svolgimento di funzioni amministrative in presenza di interessi organizzati caratterizzati da particolare forza. Pertanto, l'accresciuto ambito di applicazione delle norme dell'istruttoria tributaria a procedimenti di regolazione e *antitrust* sta aprendo, da un lato, una nuova prospettiva allo studio dei controlli amministrativi sull'attività dei privati, con particolare riguardo per le regole e le metodologie dell'attività ispettiva.

Dall'altro lato, la questione che, allo stato, presenta maggiore interesse è quella della individuazione delle conseguenze della tendenza espansiva del modello

istruttorio del procedimento tributario, al fine di trarne gli esiti per la relazione di specie a genere che questo sembra intrattenere con il procedimento amministrativo generale.

Se, infatti, la disciplina del procedimento tributario venisse a confinarsi all'ambito della fiscalità, allora i termini di comparazione, nella tradizionale chiave procedimento generale–procedimento speciale, potrebbero manifestare ancora una loro validità.

Se, invece, come sta accadendo, tratti significativi della disciplina dell'istruttoria del procedimento tributario si innestano in procedimenti di diversa natura – quali quelli di regolazione e *antitrust* – allora la questione è destinata ad assumere contorni più ampi e ad investire, in modo più diretto, il diritto amministrativo.

Ci si dovrebbe chiedere, a questo punto, se la scarsa previsione dell'art. 13 della legge 241/1990, in base alla quale i principi della legge generale sul procedimento non si applicano “ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”, possa tuttora costituire un valido e funzionale collegamento tra la disciplina generale e la disciplina speciale che abbia manifestato una tale attitudine espansiva.

A questo scopo, infatti, non sembra sufficiente lo Statuto del contribuente, che, pur avendo ricevuto un importante riconoscimento dalla giurisprudenza di legittimità, presenta i caratteri di una *soft law*, e si è manifestato particolarmente fragile proprio sotto il profilo delle garanzie.

2.3 Peculiarità del procedimento tributario: fasi, efficacia e tutela.

Oggi siamo in presenza di discipline delle attività amministrative tributarie molto più articolate e complesse di quelle del passato; di discipline le quali sempre più chiaramente impongono di passare ad una visione marcatamente pluralistica dei poteri autoritativi degli uffici finanziari. Secondo autorevole dottrina, tali discipline vanno distinte in tre grandi categorie: 1) quella dei poteri e procedimenti finalizzati all'acquisizione di conoscenze sui fatti fiscalmente rilevanti; 2) quella dei poteri e procedimenti volti alla determinazione autoritativa dei tributi dovuti dai singoli contribuenti; 3) quella dei poteri e procedimenti finalizzati, infine, all'acquisizione, anche in forme eventualmente coattive, delle somme da essi dovute³⁹.

1) L'autonomia funzionale dei poteri e dei procedimenti finalizzati all'acquisizione di conoscenze sui fatti fiscalmente rilevanti è imposta dalla constatazione che le indagini tributarie, non solo non rappresentano un necessario antecedente procedimentale dell'accertamento del tributo, ma non sono neanche sempre finalizzate all'emanazione di quell'atto. Esse, infatti, possono anche mirare a prevenire l'evasione; sono dettate dall'esigenza del controllo dei termini effettivi delle vicende fiscalmente rilevanti; possono essere svolte anche nei confronti di soggetti diversi dai possibili destinatari dell'accertamento; e vanno comunque ad incidere su interessi e valori (riassumibili nel c.d. diritto alla riservatezza) che, pur non essendo coperti da guarentigie costituzionali nei confronti del fisco, non possono essere confusi o

³⁹ Cfr. La Rosa S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. tribut., 2008, 803; ma anche Califano C., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario. Le invalidità nel procedimento tributario*, in *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura di Civitarese Matteucci S. e Gardini G., Bologna, 2004, 115; Del Federico L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. tribut., 2010, 6, 729; Lattanzio A., *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani, 2008; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010; Marengo E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in Riv. dir. tribut., 2001, I, 379; Martines F., *Partecipazione procedimentale e garanzie dei privati. L'esperienza dell'ordinamento tributario. Luci ed ombre*, in Giust. amm., 2007, 3, 559; Tesoro F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. tribut., 2005, 19, 1445; Tramacere S., *Accertamento fiscale e tutela del contribuente nel sistema tributario*, Bari, 2005.

accomunati con quell'interesse all'integrità patrimoniale sul quale incide l'accertamento del tributo, e la cui tutela è rimessa ai giudici tributari.

Nella disciplina di questi poteri appaiono sempre più evidenti le aperture alla necessità di quella "ponderazione" degli interessi pubblici e privati che caratterizza le attività tipicamente discrezionali.

E della loro autonomia funzionale esiste ormai una sempre più diffusa consapevolezza in dottrina; anche se tardano ad emergere i riconoscimenti giurisprudenziali, nonostante la cauta apertura che è stata in tal senso operata dall'art. 7, comma 4 dello Statuto del contribuente, laddove dispone che "La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti".

2) I poteri amministrativi autoritativi in materia di accertamento tributario hanno invece il loro referente di fondo nel principio di capacità contributiva, e si concretizzano nel potere/dovere conferito agli uffici di procedere (quando ne ricorrano i presupposti stabiliti dalla legge) alla determinazione autoritativa di imponibili e/o di imposte dovute.

In questo campo, l'interesse pubblico che giustifica il potere amministrativo è dato dall'esigenza di assicurare che trovino compiuta attuazione i disegni distributivi dei carichi tributari risultanti dalle discipline sostanziali tributarie. E il fondamento dell'autoritatività dell'atto è da ravvisare proprio nel fatto che l'amministrazione finanziaria, a differenza del comune creditore, è portatrice di un interesse pubblico che deve poter essere soddisfatto anche in presenza di conoscenze indirette, meramente probabili, ed eventualmente parziali, della ricchezza tassabile. Con una complessa serie di regole (di natura, appunto, procedimentale) sulle risultanze documentali e non documentali che, a seconda dei casi, debbono o meno essere acquisite e valutate al fine di giungere a determinazioni finali il più possibile in linea con i termini effettivi della manifestazione di capacità contributiva oggetto di imposizione.

Nella disciplina di questi poteri non sono configurabili gli estremi propri della discrezionalità amministrativa, essendo essa essenzialmente costituita da regole valutative (delle conoscenze) di fatti (invece che comparative d'interessi), e mancando quindi gli stessi presupposti tipici della "ponderazione" dei contrapposti interessi.

Ma ciò non vuol dire né che possano ipotizzarsi e configurarsi limiti e "vincoli" esterni alla disciplina dell'attività amministrativa medesima, né che possano sottovalutarsi e sottacersi la valenza dispositiva del provvedimento e le implicazioni dei limiti finalistici che a tutte le funzioni pubbliche sono strutturalmente connaturati.

Ed invero, rappresentano naturali corollari della provvedimentalità dell'atto sia la sua efficacia dispositiva a favore dell'interesse pubblico (che viene soddisfatto) e a scapito di quello privato (che viene sacrificato); come anche l'essere esso soggetto unicamente alle regole prescritte per l'esercizio del potere amministrativo medesimo.

3) Infine, l'attività amministrativa di riscossione dei tributi ha il suo referente di fondo nell'interesse pubblico alla celere e certa acquisizione (anche coattiva, a titolo provvisorio...) dei tributi dovuti; ciò, con sostanziale e non indifferente compressione di quei diritti di difesa che, ai sensi degli artt. 24 e 113 Cost., vanno normalmente riconosciuti al debitore anche nei confronti della pubblica amministrazione.

La necessità di riconoscere agli atti della riscossione un'autonoma e distinta valenza provvedimentoale dipende dal fatto che nel nostro ordinamento ormai da decenni, e proprio sotto la costante spinta dell'intento di assicurare la stabilità e certezza alle entrate tributarie, si è affermata la tesi dell'irripetibilità delle somme per loro tramite percepite, nel caso di mancata impugnazione degli atti medesimi entro i brevi termini decadenziali stabiliti per il ricorso al giudice tributario.

L'autonoma rilevanza funzionale dell'attività di riscossione si manifesta chiaramente anche nell'essere essa talora esercitabile nei riguardi di soggetti diversi dai destinatari dell'accertamento, e nella sempre più vasta area di poteri (in larga misura discrezionali), in materia sia di concessione di sospensioni e rateizzazioni degli importi da riscuotere, sia di adozioni di misure di garanzia (sospensione dei rimborsi, iscrizioni ipotecarie, fermo dei veicoli registrati...) a carico dei soggetti passivi della riscossione.

Appare opportuno sottolineare che il connotato della provvedimentalità dovrebbe essere riservato solo ai titoli della riscossione (e cioè alle iscrizioni a ruolo), e agli atti in vario modo volti ad incidere sui loro effetti giuridici (provvedimenti di sospensione, rateizzazione...); ma non anche agli atti che possono precedere la notificazione della cartella (come gli "inviti" al pagamento bonario) o che si pongono a valle della medesima (come gli avvisi di mora, e gli atti in genere dell'esecuzione coattiva).

Questa tripartizione funzionale dei momenti di autorità non è certo esaustiva; e non esclude la possibilità di procedere, all'interno di ciascuna area così identificata, ad ulteriori puntualizzazioni e sottodistinzioni.

Ma tale classificazione appare particolarmente importante ed utile perché consente di cogliere sia la non necessaria sequenzialità temporale e coincidenza soggettiva delle indagini, degli accertamenti e delle riscossioni, che possono eventualmente riguardare l'attuazione di una medesima norma tributaria sostanziale, sia anche l'opportunità di circoscrivere l'attribuzione del connotato della provvedimentalità ai soli atti che a ciascuno di quelle esigenze funzionali sono tipicamente preordinati.

Si passa adesso a tratteggiare la struttura e le regole che sono state enucleate circa le tre tipologie di procedimenti e provvedimenti prima richiamati.

1) Quanto ai poteri di indagine tributaria, la caratteristica della provvedimentalità sarebbe da attribuire solo agli atti con i quali viene ordinato (al contribuente o ai terzi) un adempimento con finalità conoscitive (comparizione in ufficio, esibizione di atti o documenti...), ovvero viene disposta l'ispezione fiscale o un'indagine bancaria.

Talora l'esercizio di questi poteri conoscitivi autoritativi, da parte dell'ufficio competente, è subordinato all'acquisizione di preventive "autorizzazioni" (da parte della Procura della Repubblica o di uffici ed organi gerarchicamente sovraordinati...), le quali hanno in tal caso una valenza meramente endoprocedimentale, e non sono suscettibili di autonoma impugnazione.

È stabilito che venga sempre esplicitato il "motivo" per il quale l'adempimento conoscitivo viene richiesto, o lo "scopo" per il quale l'ispezione fiscale viene disposta⁴⁰.

In questo campo, l'esigenza partecipativa trova in atto risposte solo nella fase esecutiva del provvedimento dispositivo dell'indagine, invece che in quella della formazione del provvedimento medesimo; e ciò in forza delle molteplici disposizioni, contenute nell'art. 52 del d.P.R. 633/1972 e nell'art. 12 dello Statuto del contribuente, le quali regolano minutamente la fase esecutiva medesima riconoscendo al soggetto indagato la facoltà di seguire l'operato dei verificatori, di fare verbalizzare le proprie difese, di farsi assistere da un proprio difensore.

Si tratta di regole (dell'attività amministrativa) la cui eventuale inosservanza può condizionare non la validità in sé dell'indagine, ma l'utilizzabilità delle conoscenze in tal modo acquisite. Si è di fronte a disposizioni attributive di ben

⁴⁰ Appare opportuno sottolineare a tal proposito un'improprietà di linguaggio normativo laddove gli ordini sono qualificati "inviti" (ma con una conseguenza sanzionatoria per quanti non li accolgono) e si definiscono "autorizzazioni" (ai funzionari delegati all'espletamento delle ispezioni fiscali) quelli che sono veri e propri "mandati", conferiti dall'organo titolare del potere ai soggetti che debbono poi procedere alla materiale effettuazione dell'indagine tributaria, identificandone l'oggetto e i limiti.

precise garanzie al contribuente, a tutela del fondamentale diritto alla riservatezza; garanzie delle quali è stata da ultimo convincentemente prospettata in dottrina (a fronte di non univoche risposte emergenti dalla giurisprudenza) l'indisponibilità da parte del soggetto interessato⁴¹.

2) Nell'area del procedimento e del provvedimento di accertamento l'evoluzione degli orientamenti normativi, dottrinali e giurisprudenziali vanno nel senso del progressivo superamento degli antichi convincimenti secondo cui il relativo potere amministrativo scaturirebbe dal verificarsi del c.d. presupposto di fatto del tributo, sarebbe esercitato a seguito di una "istruttoria" (i controlli fiscali) avente finalità probatorie e dominata dal principio inquisitorio, per poi sfociare in un provvedimento fondato sui principi della tendenziale unicità e globalità dell'atto per ciascun periodo d'imposta, e del dover essere esso esternato, a seconda dei casi, in forme più o meno analitiche, induttive, sintetiche.

Ora, in una visione più moderna, la genesi del potere impositivo deve ricollegarsi non all'essersi di fatto verificato il presupposto del tributo (come spesso si affermava in passato), ma alle disposizioni che il potere conferiscono all'ufficio, definendone le competenze; mentre nei confronti dei singoli contribuenti rileva il profilo della legittimazione al concreto esercizio del potere medesimo. Quest'ultima deve ritenersi subordinata al verificarsi degli eventi che nei singoli casi sono normativamente richiesti; i quali non sempre né necessariamente consistono nella conoscenza del complessivo presupposto di fatto del tributo, proprio in quanto semplici presupposti (procedimentali) del potere amministrativo.

Questi presupposti (dell'accertamento) sono normalmente costituiti da conoscenze (sia documentali che presuntive) di irregolarità nell'operato dei

⁴¹ Cfr. Muleo, *Il consenso nell'attività d'indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99.

contribuenti, emergenti dal raffronto delle dichiarazioni da essi presentate con quelle precedenti, da controlli incrociati, ispezioni fiscali, indagini eseguite presso altri soggetti.

Ma la normativa talora consente che l'esercizio del potere impositivo muova anche da eventi estranei all'area dei comportamenti fiscalmente irregolari, e purtuttavia indicativi di capacità contributiva (come accade, ad esempio, nel campo dell'accertamento sintetico); ovvero dal mero fatto della divergenza tra gli importi dichiarati per taluni componenti della base imponibile e quelli desumibili dagli studi di settore; ovvero ancora dalla mancata giustificazione di taluni prelevamenti bancari.

Detti eventi, proprio in quanto meri presupposti procedurali, non debbono essere confusi o accomunati con il contenuto propriamente dispositivo e autoritativo del provvedimento. L'accertamento tributario è un provvedimento amministrativo in quanto con esso l'amministrazione procede alla determinazione autoritativa del dovuto, svolgendo quindi un'attività non meramente ricognitiva, ma anche valutativa dei fatti.

E questa distinzione tra il piano dei fatti che legittimano l'accertamento e quello della decisione autoritativa che poi adotta l'amministrazione è di fondamentale rilievo, perché solo in relazione a questo secondo momento può e deve propriamente parlarsi di regole procedurali che debbono essere osservate dall'amministrazione; mentre solo al primo devono riferirsi, nella successiva fase processuale, le problematiche tipicamente probatorie.

Queste regole procedurali, poi, si allontanano non poco dai principi generali di cui alla legge 241/1990, poiché non prevedono obbligo alcuno di comunicazione dell'avvio del procedimento al contribuente interessato, né contemplano (per pacifica giurisprudenza della Cassazione) un generalizzato obbligo di instaurare, con esso, un contraddittorio preliminare all'emanazione del provvedimento.

Tuttavia, esistono delle eccezioni, poiché in taluni casi (e soprattutto nel campo degli accertamenti fondati su parametri e coefficienti) la legge prevede che quella emanazione venga preceduta dalla notificazione di una “richiesta di chiarimenti” sulla rilevanza degli elementi riscontrati.

E qui si condivide il diffuso auspicio che, *de iure condendo*, le aperture al contraddittorio procedimentale possano ampliarsi, a maggior garanzia del diritto di difesa del contribuente.

A seconda dei casi e della natura dell'evento che l'accertamento legittima, il provvedimento finale può assumere la forma del c.d. accertamento analitico, analitico-induttivo, induttivo, sintetico, parziale, integrativo... Ma le diversità che a tali differenti etichette si accompagnano sono relativamente modeste, sempre più contenute, e comunque non tali da mettere in discussione la fondamentale identità della funzione e da legittimare la configurazione di veri e propri procedimenti e provvedimenti amministrativi alternativi⁴².

L'emanazione del provvedimento finale, infine, non esaurisce il potere, essendo consentita all'amministrazione la successiva emanazione, nei prescritti termini decadenziali, di nuovi accertamenti c.d. integrativi o modificativi nel caso di sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi.

3) La disciplina relativa ai profili procedurali degli atti della riscossione non presenta aspetti problematici di grande complessità, né ha sollevato questioni particolarmente rilevanti.

I dibattiti hanno in questo campo principalmente riguardato il rapporto tra ruolo e cartella di pagamento, in relazione all'esigenza di una tempestiva conoscenza, da parte del contribuente, delle iscrizioni a ruolo operate dall'ufficio.

Appare opportuno qui segnalare la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 5-ter, lett. e) della legge 31 luglio 2005, n. 156 dove si chiarisce che “...i ruoli si

⁴² In argomento si rinvia a La Rosa S., *L'alternatività dei metodi di accertamento alla luce delle recenti innovazioni normative*, in Riv. dir. tribut., 1995, I, 247.

intendono formati e resi esecutivi anche mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informatico dell'amministrazione creditrice...".

A fronte di una così singolare disposizione, e considerato che le strutture informatiche sono "macchine" e non uffici, è stato giustamente osservato che sarebbe stata così data vita alla nuova figura dei ruoli "orfani", in quanto formati e resi esecutivi, appunto, dalle macchine invece che dagli uffici competenti⁴³.

E poiché tutto ciò contrasta con i principi anche costituzionali dell'ordinamento dei pubblici uffici, appare ragionevolmente prevedibile un'evoluzione normativa nel senso dell'attribuzione del carattere della provvedimentalità e dell'esecutività direttamente alla cartella di pagamento, invece che al ruolo⁴⁴. Con il conseguente spostamento in capo all'agente della riscossione anche di tutte le competenze volte al soddisfacimento dell'interesse pubblico acquisitivo dei tributi.

Sul versante delle tutele, intanto bisogna distinguere se si fa riferimento all'area dei diritti di libertà eventualmente lesi da indagini tributarie illegittimamente o illecitamente eseguite, ovvero alla sfera *lato sensu* qualificabile come diritto all'integrità patrimoniale.

Quanto al primo aspetto, si registrano orientamenti pretori contrari alla possibilità di accesso immediato a forme di tutela giurisdizionale nei casi di esercizio illegittimo dei poteri d'indagine. Tuttavia non esenti da critiche vanno tali pronunce.

Quando si dice che verrebbero qui in questione interessi di mero fatto per la natura soltanto endoprocedimentale delle indagini, si può replicare che, al contrario, vengono in rilievo fondamentali diritti di libertà.

⁴³ Cfr. Guidara, *Telematica e ruoli "orfani"*, in Riv. dir. tribut., 2006, I, 147.

⁴⁴ Basilavecchia, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in Dir. prat. tribut., 2007, I, 127.

Ed ancora all'osservazione secondo cui la tutela sarebbe soltanto differita alla finale emanazione dell'avviso d'accertamento, si può agevolmente osservare che non sempre né necessariamente le indagini si concludono in tal modo, e la tutela offerta dai giudici tributari riguarda comunque solo il versante patrimoniale.

Infine, ove il riferimento si appunta alle responsabilità disciplinari, civili o penali che possono essere fatte valere nei confronti degli autori del comportamento illegittimo o illecito, si osserva che quel che viene in tal modo evocato è il piano delle azioni esperibili a sacrificio avvenuto del bene da proteggere, e non alla sua vera e propria protezione.

In definitiva, e per quanto meritevoli di attenzione possano essere le ragioni pratiche che presumibilmente giustificano la chiusura qui contestata – e cioè l'intento di evitare che le indagini fiscali possano essere intralciate da ricorsi giurisdizionali più o meno pretestuosi – rimane su questo crinale auspicabile l'affermarsi di una giurisprudenza più garantista.

Quanto alla tutela dell'integrità patrimoniale, il panorama delle questioni che vengono solitamente ricondotte all'area delle irregolarità procedurali sarebbe molto vasto, anche come conseguenza delle molteplici incertezze ancora esistenti sul se e come debbano definirsi i termini del procedimento (o dei procedimenti) tributari, nonché lo stesso "oggetto" del processo tributario. Non potendo operare una compiuta disamina di tutte le questioni, si formula anzitutto l'auspicio che le nozioni delle irregolarità procedurali – e della conseguente "invalidità derivata" del provvedimento finale – non vengano evocate per le tutele esperibili nei riguardi di atti che (benché compresi tra quelli elencati nell'art. 19 del d. lgs. 546/1992) non hanno natura provvedimentoale, e nei cui confronti le tutele esercitabili hanno natura dichiarativa, e non dovrebbero essere soggette a termini decadenziali.

Relativamente all'avviso di mora, ad esempio, appare da escludere che esso sia legato da un effettivo nesso di natura procedimentale con la cartella di pagamento. Esso è invece un mero atto giuridico. E la sua illegittimità, nei casi di omessa notifica della cartella, dovrebbe potersi fare valere in ogni momento e sotto il profilo (tipico delle opposizioni all'esecuzione) della carenza di titolo per l'azione esecutiva (piuttosto che delle irregolarità procedurali).

Per il resto, la giurisprudenza ha dovuto negli ultimi anni soprattutto occuparsi del problema relativo ai riflessi, sulla validità dell'avviso di accertamento del tributo, delle irregolarità che possono avere eventualmente viziato le indagini tributarie. E le risposte che si registrano in tal senso non sono state univoche.

Ed invero, prevalentemente in passato, si è detto che i vizi delle indagini tributarie si rifletterebbero in motivi di "invalidità derivata" dell'avviso di accertamento finale; in altri casi, specialmente nella giurisprudenza più recente, si è affermato che quelle irregolarità comporterebbero soltanto l'inutilizzabilità delle prove in tal modo acquisite, e talora si è anche arrivati addirittura ad escludere anche questa inutilizzabilità, per il fatto che il divieto di utilizzo delle prove illecitamente acquisite sarebbe sancito dall'art. 191 c.p.p. per il solo processo penale, e non troverebbe riscontro tra le norme disciplinatrici del processo tributario⁴⁵.

2.4 Applicabilità della legge 241/1990 nel procedimento tributario.

Una volta affermata la natura procedimentale delle attività con le quali si realizza l'attuazione del prelievo da parte dell'Amministrazione finanziaria – operazione che fin qui si è tentato di fare -, dovrebbe concludersi per la piena

⁴⁵ Per una trattazione specifica dell'argomento, cfr. La Rosa S., *Sulle implicazioni procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in Riv. dir. tribut., 2002, II, 292.

applicabilità dei principi e delle disposizioni della legge generale sul procedimento amministrativo anche in materia tributaria.

Del resto, come evidenziato nel primo capitolo del presente lavoro, la legge in esame reca i principi generali dell'azione amministrativa, e, quindi, dovrebbe essere destinata ad applicarsi alla totalità dei multiformi procedimenti amministrativi (anche tributari).

Tuttavia, l'applicazione di alcune delle disposizioni dettate dalla legge 241/1990 al procedimento tributario è espressamente preclusa: l'ultima disposizione del capo III (art. 13, comma 2), infatti, prevede che le disposizioni dello stesso capo (riguardante la partecipazione al procedimento amministrativo) “non si applicano...ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano...”; e poi l'art. 24, comma 1, lett. b) dispone che “Il diritto di accesso è escluso...nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”⁴⁶.

All'indomani dell'entrata in vigore della legge 241/1990, l'introduzione di queste ultime disposizioni è stata commentata come la consueta manifestazione da parte del legislatore di una sorta di *timor reverentialis* nei confronti della materia tributaria⁴⁷.

In effetti, anche se da parte di alcuni studiosi è stato da subito manifestato un forte interesse per la nuova legge generale sul procedimento amministrativo, l'opinione che le sue disposizioni trovassero applicazione al procedimento

⁴⁶ Cosentino L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario alla luce della legge 7 agosto 1990, n. 241*, in *Rass. mens. imp.*, 1993, 11-12, 1149; Del Federico L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/90*, in *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura di Civitarese Matteucci e Gardini, Bologna, 2004, 87; Di Gesù C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento tributario*, in *Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2004, 1, 3; Grassi S. - De Braco S. C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, Padova, 1999; Muleo S., *Modifiche della legge n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi trib.*, 2005, 535; Perrucci U., *Riflessi tributari della nuova legge sul procedimento amministrativo*, in *Boll. tribut.*, 2005, 5, 337; Piantavigna P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 44.

⁴⁷ Cfr. Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, 1990, 28.

tributario non è stata universale e, quando la si è sostenuta, è stata manifestata con una certa prudenza.

Parte della dottrina si è orientata verso un consolidato orientamento incline a collocare la materia fiscale e, segnatamente, i procedimenti tributari, al di fuori dei canoni generali che sovrintendono a quelli amministrativi. Tale orientamento è basato sul presupposto che il rapporto che si viene ad instaurare fra soggetti attivi e passivi del rapporto impositivo sia connotato da caratteristiche profondamente differenti da quelle che qualificano le altre relazioni giuridiche intercorrenti tra cittadini e pubblici poteri⁴⁸.

Tuttavia, l'analitico esame dei singoli principi della legge 241/1990 ne evidenzia la rilevante portata anche nel procedimento tributario, con regole che intervengono tanto sul piano formale, quanto sul profilo di merito del rapporto amministrativo⁴⁹.

La stessa amministrazione finanziaria, pochi anni dopo l'entrata in vigore della legge 241/1990, ne ha riconosciuto, anche se con alcune limitazioni, l'applicabilità alla materia tributaria: "la legge 7 agosto 1990, n. 241...contiene una chiara enunciazione di alcuni fondamentali principi regolatori dell'azione

⁴⁸ Per tutti *cfr.* Capolupo S., *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in Fisco, 1991, 1548 che osserva come le prescrizioni della legge 241/1990 sono del tutto inapplicabili in materia tributaria sulla base della specialità delle disposizioni che regolano il relativo procedimento.

⁴⁹ Circa l'applicabilità della legge 241/1990 al procedimento tributario, *cfr.* D'Alessandro P., *La nuova "legge organica" sul procedimento amministrativo e l'Amministrazione finanziaria*, in Boll. Trib., 1990, 19, 1367; Voglino A., *La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "nuovo" procedimento amministrativo*, in Boll. tribut., 1991, 1633; Manzoni I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 13; Voglino A., *L'incidenza della legge 7 agosto 1990 n. 241/1990 sui procedimenti tributari di accertamento*, in Boll. tribut., 1995, 1, 889, dove si sostiene che "sebbene tutte le norme abbiano un'indubbia portata generale e precettiva, non tutte risultano direttamente applicabili ai procedimenti di accertamento tributario, in ragione sia dell'esistenza, nella stessa legge n. 241/1990, di alcuni rinvii o riserve alle singole discipline di settore, sia in ragione del particolare contenuto delle norme introdotte, dirette a regolare aspetti non riferibili, per la loro stessa natura ai procedimenti tributari"; per l'Autore, dunque, debbono trovare incondizionata applicazione ai procedimenti tributari di accertamento i principi generali ispiratori della legge 241/1990, ovvero quelli dell'economicità, efficacia, pubblicità, semplificazione, trasparenza ed imparzialità, nonché le disposizioni della legge sull'obbligo di conclusione del procedimento, sull'obbligo di motivazione dei provvedimenti, sull'accesso alla documentazione amministrativa, mentre le statuizioni sul termine di conclusione del procedimento, sul responsabile del medesimo e sulla partecipazione al procedimento risultano insuscettibili di trovare applicazione alla materia *de qua*; Di Pietro A., *Procedure applicative all'Irap: le potestà normative regionali di prossima attuazione*, in Riv. dir. fin., 1999, I, 553, ove si sottolinea che "per il carattere generale riconosciuto alle disposizioni del titolo I della legge n. 241/1990, tali principi sono applicabili anche ai procedimenti tributari".

amministrativa, i quali attraversano orizzontalmente tutti i procedimenti, anche quelli di competenza dell'Amministrazione finanziaria... Deve essere in primo luogo richiamata l'attenzione sulla circostanza che il Capo I della legge n. 241/1990 individua in modo espresso i principi che governano l'attività amministrativa. Dette regole costituiscono il nucleo minimo ed insopprimibile della disciplina comune ad ogni manifestazione di svolgimento dell'azione amministrativa, estendendosi, secondo le modalità previste dalla stessa legge n. 241 del 1990 e dalle altre disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti, anche all'attività dell'Amministrazione finanziaria, pure in riferimento ai procedimenti di natura tributaria, salve, a tale proposito, le sole limitazioni riguardanti la diretta applicazione delle norme contenute nel Capo III (artt. da 7 a 13) relative alla "partecipazione" e all'art. 24, ultimo comma, concernenti l'esclusione del diritto di accesso, tra l'altro, agli atti preparatori nel corso della formazione dei procedimenti tributari"⁵⁰.

Dal momento che ci si dedicherà, nel terzo capitolo, all'analisi di alcuni istituti della legge generale sul procedimento amministrativo ed alla loro compatibilità con il procedimento tributario, si passa di seguito ad accennare, solo a volo d'uccello, ad alcune problematiche che si riverberano su quest'ultimo all'indomani delle recenti riforme della legge 241/1990.

Come già ampiamente rammentato nel precedente capitolo, con la legge 11 febbraio 2005, n. 15 è stata modificata ed integrata la legge 241/1990 sul procedimento amministrativo, introducendovi disposizioni di carattere tanto generale da far dire ai primi commentatori che ora non si tratta più soltanto di una legge "sul" procedimento ma anche "del" procedimento⁵¹.

⁵⁰ Ministero delle finanze, Segr. Gen., circ. 13 febbraio 1995, n. 49/S/Ucip, in Boll. tribut., 1995 e Direttiva del Ministro delle Finanze *pro tempore* sui rapporti tra Fisco e contribuente del 25 novembre 1996, in G.U. 11 marzo 1997, n. 58.

⁵¹ In tal senso Virga G., *Le modifiche e integrazioni alla legge 241 del 1990*, in Lex Italia, 2005, 1, 1.

È quindi necessario verificare se ed in quali limiti le nuove disposizioni possano trovare applicazione anche con riguardo ai procedimenti amministrativi di natura tributaria.

Non può esservi dubbio alcuno che siano applicabili a qualsiasi procedimento, e quindi anche tributario, i principi contenuti nell'art. 1 della nuova legge secondo cui l'attività amministrativa, oltre ad essere retta da criteri di economicità, efficacia e pubblicità, deve essere ispirata dal criterio di "trasparenza, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario".

Ciò, evidentemente, non ha particolare forza innovativa, in quanto la pubblicità costituiva già un sintomo di trasparenza, ed i principi dell'ordinamento comunitario sono da tempo applicabili, anche direttamente, nel nostro ordinamento giuridico, ma richiama e rafforza in qualche modo i principi costituzionali di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione (art. 97 Cost.) e di conformazione alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute (art. 10 Cost.).

Assai più rilevanti sono invece i commi 1-*bis* ed 1-*ter* ivi introdotti, secondo cui "la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme del diritto privato, salvo che la legge disponga diversamente" e "i soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei principi di cui al comma 1".

È infatti da ritenere che nella materia tributaria, mentre non vi è dubbio che l'Amministrazione eserciti poteri autoritativi nella fase dell'imposizione⁵², la stessa non è dotata della medesima natura nella fase di rimborso, specie quando si tratti di dare esecuzione ad un giudicato, ovvero quando ad effettuare materialmente il rimborso sia un suo organo indiretto, non necessariamente pubblico, come il Concessionario della riscossione.

⁵² La questione è controversa, ma in tal senso si è espressa la Corte di giustizia delle Comunità europee nella celebre sentenza *Ferrazzini* del 12 luglio 2001, in Boll. tribut., 2001, 1422.

Altrettanto importante è il comma 4-*bis*, aggiunto all'art. 2 della legge 241/1990, secondo cui, decorso il termine tipico di ogni procedimento, il ricorso avverso il silenzio dell'Amministrazione può essere proposto senza necessità di previa diffida, fin tanto che perdura l'inadempimento e comunque non oltre un anno dalla scadenza dei suddetti termini.

Il che significa superare il vecchio criterio della messa in mora, idonea a provocare il cosiddetto silenzio-rigetto, dovendosi l'Amministrazione considerarsi già costituita in mora dalla scadenza di un termine entro il quale doveva agire, o dalla notifica di un provvedimento giudiziario passato in giudicato, al quale essa deve dare esecuzione senza ulteriori impulsi.

Tale disposto normativo ha particolare rilievo in tema di rimborsi *ex art. 36-bis* del d.P.R. 600/1973 e *38-bis* del d.P.R. 633/1972.

Dal lato opposto, essendo rimasto in vigore l'art. 13, secondo comma della legge 241/1990, che esclude l'applicabilità ai procedimenti tributari di tutte le disposizioni contenute nel capo III (cioè gli artt. da 7 a 13), è da ritenere che non possano trovare applicazione nel procedimento di imposizione tributaria le disposizioni dettate dalla nuova legge negli artt. da 5 a 7.

In altre parole per i procedimenti amministrativi tributari permane il divieto di partecipazione al procedimento, a suo tempo giustificato dalla particolare riservatezza che circonda tali attività e dall'esigenza di evitare che il contribuente o il sostituto d'imposta si premunisca in vario modo rispetto alle possibili conseguenze dell'attività stessa.

Ulteriore conferma di tale orientamento preclusivo si riscontra anche nell'art. 24 della legge 241/1990, così come sostituito dall'art. 16 della novella in esame, il quale al primo comma, lett. b) prevede testualmente che "il diritto di accesso è escluso ...nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Ed invero il diritto di accesso ai documenti avrebbe un senso se il contribuente potesse in qualche modo partecipare al procedimento, ricevendo notizie del suo avvio, presentando memorie scritte o documenti ritenuti utili alla sua difesa, mentre non ha alcun senso se tale partecipazione rimane esclusa.

Si potrà discutere sulla opportunità di tali limitazioni, e quindi sulla mancata estensione al procedimento tributario della nuova disposizione, forse più rilevante, che obbliga il responsabile del procedimento di preavvertire l'interessato del procedimento in caso di adozione di un provvedimento negativo; ma per fortuna il contribuente può contare sulle maggiori garanzie offerte dal processo giurisdizionale, prima davanti alle Commissioni tributarie (di primo e secondo grado) e poi dinanzi alla Cassazione.

Allo stesso modo non trovano applicazione nella materia tributaria tutte quelle norme, modificate dalla nuova legge negli artt. da 7 a 13, che riguardano la conclusione di accordi fra Amministrazione e interessati o conferenze di servizi, dato che nella fase di imposizione mancano le condizioni per far luogo a tali evenienze.

Oltre alle sopra citate disposizioni sicuramente applicabili al procedimento tributario ed a quelle, per converso, inapplicabili, la nuova legge 15/2005 contiene una serie di disposizioni la cui applicabilità deve essere verificata caso per caso.

Sicuramente estensibile al procedimento tributario sembra essere l'art. 21-*bis* della legge 241/1990, introdotto dall'art. 14 della nuova legge, secondo cui "il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso effettuata anche nelle forme stabilite per la notifica agli irreperibili nei casi previsti dal codice di procedura civile".

Viene così confermata la natura recettizia di tutti i provvedimenti gravatori per il contribuente, che era stata già affermata in più occasioni da dottrina e

giurisprudenza con particolare riguardo alla fase di riscossione a mezzo ruolo, ma anche con riguardo alla iscrizione in catasto di immobili non precedentemente accatastati, escludendosi così che possano avere efficacia nei confronti del contribuente atti non portati a sua conoscenza nelle forme previste dalla legge⁵³.

Altrettanto estensibile al procedimento amministrativo tributario è il nuovo art. 21-*ter* per il quale, nei casi in cui sia dotato di efficacia esecutiva, il “provvedimento costitutivo di obblighi indica il termine e le modalità dell’esecuzione da parte del soggetto obbligato”.

Tale disposizione ha rilievo, non tanto per le cartelle di pagamento che già contengono siffatti avvertimenti, quanto per gli atti di diversa natura, come avvisi di liquidazione, ingiunzioni esecutive e simili, per i quali l’esecuzione deve essere preceduta da una diffida concepita come atto distinto e autonomo.

Ed ancora, è stato già applicato nel settore tributario il principio sancito dall’art. 21-*quinquies* della legge 241/1990, sulla facoltà dell’Amministrazione di revocare i propri provvedimenti “per sopravvenuti motivi di pubblico interesse, ovvero in caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell’interesse pubblico originario”.

Infatti già l’art. 68 del d.P.R. 287/1992 ha abilitato gli uffici fiscali a procedere all’annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati; e l’art. 2 del D.M. 37/1997 ha integrato tale disposizione prevedendo che il potere sia esercitabile anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità del provvedimento.

Gli artt. 21-*septies*, 21-*octies*, e 21-*nonies* della legge 241/1990, così come introdotti dall’art. 14 della legge 15/2005, contengono principi che sembrano solo in parte applicabili al settore tributario.

⁵³ Cfr. al riguardo Perrucci U., *Cartelle di pagamento e notifica illimitata?*, in Boll. tribut., 2003, 87; Corte Cost. sent. 1 aprile 2003, n. 107, in Boll. tribut., 2003, 632.

Sono, invero, sicuramente applicabili il principio che sancisce la nullità del “provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge” e quello secondo cui “è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.

Non sembra, invece, trasferibile nel settore tributario la disposizione innovativa contenuta nel secondo comma del citato art. 21-*octies*, secondo cui “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

Tale principio, da tempo presente nell’ordinamento tedesco, non appare conciliabile con il regime di termini perentori e di conseguenti decadenze che ispira l’attività di imposizione tributaria al duplice scopo di garantire, tanto la tempestiva riscossione delle entrate che consentono la sopravvivenza della comunità nazionale, quanto la certezza del contribuente di non essere perseguibile oltre termini temporali precostituiti e ragionevoli.

Analoghe considerazioni valgono per quanto riguarda la disposizione, pure contenuta nell’art. 21-*octies*, che sancisce l’irrilevanza della mancata comunicazione di avvio di un procedimento “qualora l’Amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”, posto che in materia tributaria, come si è visto, non esiste il diritto di partecipazione al provvedimento amministrativo che giustifica la comunicazione di avvio del medesimo.

E lo stesso si può dire per quanto riguarda l’art. 21-*nonies*, che riguarda l’annullamento d’ufficio e la convalida dei provvedimenti annullabili.

Particolare interesse va attribuito all'art. 29 della legge 241/1990 così come sostituito dall'art. 19 della legge 15/2005.

Ivi, come già sottolineato *supra*, è stabilito che “Le disposizioni della presente legge si applicano alle amministrazioni statali e agli enti pubblici nazionali”.

È quindi da ritenere che, nei limiti sopra accennati, la nuova normativa vincoli anche le Agenzie fiscali, le quali, pur avendo mantenuto una struttura pressoché identica a quella in precedenza rivestita dagli uffici operativi del Ministero dell'economia e delle finanze, sono formalmente enti pubblici (non economici) di rilievo nazionale, dotati di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria ai sensi dell'art. 61 del d. lgs. n. 300/1999.

2.5 Lo Statuto dei diritti del contribuente ed il procedimento tributario.

Il primo agosto del 2000 è entrata in vigore la legge 27 luglio 2000 n. 212, contenente lo “Statuto dei diritti del contribuente”⁵⁴.

Lo statuto completa la riforma della Pubblica amministrazione iniziata nei primi anni '90 con alcuni importanti interventi legislativi, come la citata legge 241/1990 sul procedimento amministrativo e proseguita con le

⁵⁴ Ceniccola R., *Applicabilità dello Statuto del contribuente e della L. n. 241 del 1990 nel procedimento tributario*, in Giur. merito, 2003, 11, 2313; D'Ayala Valva F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in Riv. dir. tribut., 2001, I, 915; Falsitta G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in Corr. giur., 2001, 2, 145; Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2001, I, 883; Ferlazzo Natoli L. – Ingraio L., *Lo Statuto del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in Rass. tribut., 2005, 4, 1275; Irollo D., *In tema di fissità dello Statuto del contribuente alla luce del sistema costituzionale delle fonti del diritto e del valore dei principi generali dell'ordinamento*, in Giur. it., 2001, 1552; Marongiu G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010; Mifsud A., *Riflessioni sul procedimento amministrativo-tributario. I principi fissati dal legislatore con la L. n. 241/1990 e la recente elaborazione del disegno di legge sullo “Statuto dei diritti del contribuente”*, in Fisco, 1996, 45, 10967; Salvini L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente)*, in Riv. dir. trib., 2000, 1, 13 e in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno “I settanta anni di diritto e pratica tributaria” coordinati da Victor Uckmar*, Padova, 2000, 577.

disposizioni di semplificazione del diritto amministrativo (le cc.dd. leggi Bassanini).

Con lo Statuto anche il nostro Paese adotta una Carta dei diritti in materia tributaria, allineandosi a quanto avviene in tutte le altre nazioni dell'area OCSE, dove simili strumenti sono in vigore da tempo.

La Carta italiana si differenzia da quelle straniere poiché disciplina *tout court* il diritto tributario non solo elencando i diritti del contribuente, come avviene negli altri ordinamenti, poiché pone dei vincoli all'attività del legislatore ed a quella amministrativa, e ridisegna il rapporto tra fisco e contribuente superando il rapporto di sudditanza che lo aveva caratterizzato.

Ed invero, nell'emanare la legge si è tenuto conto in primo luogo che il legislatore tributario ha un ruolo più delicato rispetto a quello che ha in altri settori dell'ordinamento; infatti il dettato costituzionale sottrae la materia fiscale ai referendum popolari e la Corte Costituzionale ha ribadito che sono escluse dalla consultazione popolare tutte le disposizioni produttive di effetti nell'ambito d'operatività delle norme tributarie⁵⁵.

In secondo luogo si è considerato che l'importanza della Pubblica Amministrazione nell'attuare il rapporto tributario discende non solo dalla legge, ma anche dalla regola morale a cui l'opinione pubblica riconnette enorme importanza, cioè a quanto scritto nella legge deve corrispondere interamente un'analogia applicazione concreta ed alla necessità di costruire una collaborazione con il contribuente nella realizzazione dell'obbligo tributario, che deve trovare adeguato contrappeso in misure atte a facilitarla e sostenerla.

Lo Statuto del contribuente ha fornito, in molte delle sue norme, un'esplicita conferma della necessità che la parte pubblica si attenga nello sviluppo dell'attività accertatrice a criteri di buona fede, trasparenza e correttezza ed ha esplicitamente reso la materia tributaria partecipe del processo

⁵⁵ Cfr. Corte Cost. sent. n. 11 del 12 gennaio 1995, in Boll. tribut., 1995, 312.

di costruzione di un diritto del privato alla partecipazione al procedimento amministrativo in posizione di parità con l'ente pubblico.

Su queste rinnovate basi, la struttura del rapporto tributario, pur restando saldamente ancorata al diritto amministrativo, è stata integrata da consistenti elementi di consensualità, estesi a tutte le fasi della sequenza attuativa del tributo.

A partire dai primi anni '90, sono infatti sempre più numerosi gli strumenti (dall'interpello all'accertamento con adesione fino alla conciliazione giudiziale) che il legislatore ha introdotto al fine di realizzare la definizione non contenziosa del rapporto tributario e rendere più rapida ed efficace l'applicazione del prelievo fiscale.

Nel contesto del quadro sistematico che si delinea attraverso la ricostruzione dei diversi aspetti applicativi della disciplina del tributo che fa leva sulla nozione di procedimento amministrativo, la disamina di queste fattispecie riveste una considerevole importanza.

In effetti, il tratto comune di tutte queste figure è costituito dal fatto che a ciascuna di esse viene attribuita la funzione di determinare in modo autonomo e definitivo la natura e la misura della fattispecie tributaria e di concludere il procedimento con la inoppugnabile determinazione di tali elementi prima che un giudizio sia incardinato o nella fase iniziale di esso e proprio al fine di evitare l'incertezza, le lungaggini e gli oneri dell'intervento del giudice.

In tutti questi strumenti viene realizzata la definizione degli elementi costituenti la fattispecie tributaria attraverso la partecipazione di entrambi i soggetti che intervengono nel procedimento.

Lo Statuto del contribuente ha, di fatto, mutato radicalmente i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, improntati oggi al "principio della collaborazione e della buona fede" (art. 10, comma 1 della legge 212/2000).

Il legislatore del 2000 ha, con le prime disposizioni del testo normativo, inteso garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e, pertanto, idonea ad agevolare, nell'interpretazione, sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria.

Se ne trova una prima conferma nei precetti contenuti nei quattro commi dell'art. 2, ove si recano disposizioni sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, ma soprattutto nelle importantissime disposizioni di cui agli artt. 1, 3 e 4.

Pertanto, l'emanazione della legge contenente lo Statuto del contribuente è un momento fondamentale per i contribuenti italiani e per lo stesso ordinamento tributario, che si è arricchito di una serie di principi che possono contribuire a migliorare nel tempo i rapporti tra Stato e cittadini.

È un fatto importante perché l'idea stessa di uno Statuto fa pensare ad una legge che contiene diritti nuovi, verosimilmente attesi dai consociati, riconosciuti in maniera solenne da uno Stato che vuole offrire uno strumento di tutela più visibile in favore di chi fino a quel momento ha avuto senz'altro più doveri che diritti.

Si tratta di un testo normativo impegnativo; infatti solo in poche altre occasioni il Parlamento ha dovuto discutere tanto per scrivere pochi articoli (appena 21).

Ed invero, il disegno di legge governativo è stato approvato l'8 agosto 1996 e sono stati necessari ben quattro anni di discussioni per approvare in via definitiva un testo che durante il cammino parlamentare ha subito diverse modifiche.

Si tratta, inoltre, di un testo importante perché questa legge contiene i principi generali dell'ordinamento tributario, mai formulati nel nostro Paese in questo settore tanto importante del diritto, che individua gli obblighi di contribuzione dei cittadini, ma che allo stesso tempo individua i limiti del potere pubblico.

Ancor di più, però, l'importanza emerge dalla controtendenza, individuabile esaminando il contesto storico della produzione normativa in cui si colloca lo Statuto del contribuente, caratterizzato da leggi speciali e da frammentazione; si è, infatti, percorsa, con successo, la strada dei principi generali, tante volte invocata dalla dottrina più accorta.

La consapevolezza del valore dei principi generali riporta l'attenzione sulla consapevolezza del ruolo dell'interpretazione, che diventa ovviamente più impegnativa allorché si deve ragionare in termini di sistema, attorno al quale costruire l'identità dell'ordinamento tributario.

La legge 212/2000 regola i rapporti tra il fisco ed il contribuente, dettando in maniera chiara ed inequivocabile i prefati principi cardine che regolano il rapporto fiscale tra l'ente impositore ed il contribuente, nonché le tutele e le garanzie miranti a ridurre le liti che spesso si traducono in un contenzioso dispendioso e inutile.

La sua entrata in vigore ha costituito un passo fondamentale verso la concreta realizzazione di un sistema tributario ispirato ai principi fondamentali di democraticità e trasparenza del prelievo fiscale.

Così come enunciato in seno al primo comma dell'art. 1, lo Statuto contiene norme che costituiscono diretto corollario dei principi costituzionali, espressamente richiamati ed indicati negli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.

Il nuovo quadro normativo pone l'obiettivo di fissare una serie di disposizioni volte ad assicurare il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente.

Tale obiettivo, nei *desiderata* del legislatore, verrebbe raggiunto attraverso una migliore informazione e chiarezza delle norme tributarie, una maggiore speditezza e tempestività dell'azione fiscale, una maggiore semplificazione degli adempimenti fiscali, una maggiore equità nello svolgimento delle procedure di accertamento.

Orbene, lo Statuto ha sicuramente rappresentato un valido tentativo di assicurare una protezione legale del contribuente, di frequente bistrattato ed indifeso di fronte agli abusi che può compiere a suo danno il potere esecutivo, attraverso la determinazione univoca delle “regole del gioco”.

Fra queste primeggiano i principi della riserva di legge, della proporzionalità diretta tra tassazione e capacità contributiva e della riserva di giurisdizione, disposizioni cardine di tutti i moderni sistemi tributari, richiamate anche dalla nostra Carta costituzionale agli artt. 23 e 53.

Essi costituiscono i confini entro cui il legislatore spazia per fissare i meccanismi di garanzia che, nell’insieme, coprono tutte le fasi più importanti dell’attività dell’Amministrazione finanziaria al fine di impostare rapporti basati sull’imparzialità e sull’equità.

A tal riguardo, lo Statuto prevede numerose forme di salvaguardia del contribuente come la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie, l’efficacia temporale di esse, la motivazione degli atti, la tutela dell’integrità patrimoniale e, per ultimo, la previsione di un organo di tutela quale il Garante del Contribuente.

Ebbene, tutte queste riforme implicano informazioni, sostegno, stabilità normativa; aspetti essenziali per un paese moderno e democratico, ma ancora bisognosi di miglioramento.

In questo solco non si può negare che lo Statuto introducesse nell’ordinamento legislativo tributario elementi basilari di civiltà giuridica volti a far sì che il contribuente non sia più considerato come suddito, ma come un cittadino che, rispettando i doveri, goda anche di diritti e non sia più sottoposto a soprusi o vessazioni, disposto ad impostare un rapporto basato sulla buona fede reciproca, sulla trasparenza, sulla riduzione della conflittualità.

A dispetto delle scettiche previsioni di chi aveva pronosticato il fallimento dello Statuto, bisogna registrare l’attestato interesse della dottrina e

l'applicazione dei principi statutari da parte della giurisprudenza, e, *in primis*, della Corte di Cassazione, comprovando il sicuro successo dello Statuto, dal quale nessuno riesce più a prescindere.

Il che non significa che più e meglio non si possa fare; anzi ormai si va verso la redazione di un codice tributario del quale lo Statuto anticipa alcuni principi⁵⁶.

L'avvio dei lavori nel senso auspicato sembrava imminente allorquando, nel 2003, fu approvata una legge delega che avrebbe dovuto realizzare una riforma generale del sistema tributario italiano.

La delega fu, allora, portata a compimento solo in modesta parte, ma l'idea di un codice tributario quale "contenitore" del complesso normativo che usiamo designare come "sistema tributario", sarebbe un approdo felice, allorché tardivo, per il legislatore italiano.

Infatti, i principali e più civili Paesi del mondo dispongono di uno strumento codicistico ed in Italia se ne parla dai tempi degli studi di Ezio Vanoni (1937-1938)⁵⁷ ma sempre con magrissimi risultati⁵⁸.

È auspicabile, pertanto, che la delega del 2003 sia ripresa e, in specie, che l'opera di codificazione sia concepita come lavoro da demandarsi alle energie migliori del nostro Paese nel campo della teoria e della pratica del diritto tributario.

In questo senso si stanno muovendo tutti gli studiosi di diritto tributario sotto il coordinamento di Victor Uckmar⁵⁹.

Un codice della parte generale dell'ordinamento tributario avrebbe benefici effetti su più versanti.

⁵⁶ Si veda Scalinci C., *Verso una "nuova codificazione". Uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus*, in *Rass. tribut.*, 2005, 619.

⁵⁷ Cfr. Marongiu G., *Dallo Statuto del contribuente al codice tributario nel ricordo di Ezio Vanoni*, in *AA. VV.*, *La politica economica tra mercati e regole*, Soveria Mannelli, 2005, 237.

⁵⁸ Si veda Falsitta G., *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in *Riv. dir. tribut.*, 2002, 195.

⁵⁹ Marongiu G., *Verso il codice tributario?*, in *Dir. prat. tribut.*, I, 227.

In primis darebbe maggiore certezza soprattutto agli investitori stranieri che hanno abbandonato l'Italia non solo per il peso dei tributi, ma anche per la inaffidabilità delle nostre scelte fiscali e per la continua loro mutevolezza, senza parlare poi della scivolosità nel campo interpretativo.

In secondo luogo, faciliterebbe, rendendoli ripetitivi nel tempo, gli adempimenti di tutti i contribuenti e quindi li renderebbe meno onerosi, diminuendo il costo della c.d. “obbedienza fiscale” (calcolata in una percentuale pari al 10-12 per cento del tributo pagato).

In sintesi il codice fiscale costituirebbe, oggi, la più importante e vantaggiosa riforma fiscale “a costo zero”.

2.6 Dall'ordinamento comunitario ai procedimenti tributari nazionali.

Il ruolo dei principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria per l'attuazione del diritto comunitario, accanto all'applicazione ed all'interpretazione delle disposizioni comunitarie, si è nel corso degli ultimi anni notevolmente accresciuto⁶⁰.

Ciò sembra costituire il sintomo di un'influenza del diritto comunitario anche sulla struttura giuridica ed organizzativa degli Stati membri⁶¹.

Gli effetti di tali principi nei confronti degli ordinamenti nazionali comportano dunque, in quest'ottica, una crescente integrazione ed interdipendenza tra il

⁶⁰ Califano C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2004, 993; Di Pietro A., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009.

⁶¹ Così Weber A., *Il diritto amministrativo procedimentale nell'ordinamento della Comunità Europea*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1992, 412.

procedimento comunitario ed i modelli procedimentali previsti per l'attuazione del diritto comunitario negli Stati membri.

In tale prospettiva diviene interessante valutare come tali principi, utilizzati nei procedimenti davanti alle Istituzioni comunitarie nell'ambito dell'attuazione nazionale dei tributi armonizzati, abbiano rilevanza ed efficacia non solo nei settori del procedimento relativi a materie oggetto di armonizzazione, ma anche nei confronti dei procedimenti concernenti gli altri tributi.

Fra i principi comuni che vengono in rilievo in questo contesto si annoverano quelli considerati di diritto europeo inerenti l'efficacia degli atti amministrativi all'attuazione del diritto comunitario, ed in particolare quelli relativi alla forma ed all'efficacia del procedimento⁶².

I principi elaborati dall'ordinamento comunitario, come punto di sintesi di quelli già applicati negli Stati membri o in alcuni di essi, rappresenterebbero in tale prospettiva un complesso di regole procedimentali funzionali sia all'armonizzazione comunitaria, sia ad ampliare le garanzie nell'esercizio dell'azione amministrativa finalizzata ad attuare il diritto comunitario.

La Corte di Giustizia, infatti, grazie all'elaborazione dei principi, ha ampliato la loro originaria funzione di integrare la disciplina comunitaria, contribuendo in tal modo a dotare l'ordinamento giuridico comunitario di garanzie tali da rendere anche gli ordinamenti degli Stati membri suscettibili di un'ulteriore evoluzione, nonché in grado di accogliere, sempre in funzione comunitaria, istanze di tutela più ampie⁶³.

⁶² Per questi aspetti si rinvia a Weber A., *Sviluppi nel diritto amministrativo europeo*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 1999, 590; Franchini, *I principi applicabili ai procedimenti amministrativi europei*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 5/2003, 1040; Weber A., *Il diritto amministrativo procedimentale....*, cit., 412.

⁶³ Cfr. Mancini, *La tutela dei diritti dell'uomo: il ruolo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1988, 10; Gaja, *Principi del diritto (dir. internazionale)*, in Enc. dir., XXXV, Milano, 1986, 542; Baldi S., *Giurisprudenza comunitaria in materia di diritti della difesa*, in Riv. it. dir. uomo, 1996, 2, 358.

Tali istanze si sono poi estese in altri settori, risultando applicabili anche nell'ambito dell'attività amministrativa⁶⁴ in coerenza con l'opinione condivisa secondo la quale si è realizzato un ampliamento dell'integrazione comunitaria nei confronti di procedure ed atti di diritto amministrativo nazionale, attraverso l'estensione delle competenze materiali dell'Unione⁶⁵, sebbene l'Unione europea non abbia competenza diretta nei procedimenti amministrativi e tributari nazionali.

Tale evoluzione ha coinvolto anche i principi di elaborazione giurisprudenziale che ispirano e regolano i rapporti tra le fonti interne e quelle comunitarie portando, in misura sempre crescente, gli organi amministrativi nazionali a garantire il rispetto del diritto comunitario negli Stati membri⁶⁶.

La Corte di Giustizia infatti non ha mancato di pronunciarsi anche in relazione al rapporto fra norme comunitarie e principi procedimentali nazionali in tema di modalità istruttorie, con riferimento a materie oggetto del processo di armonizzazione disciplinate da fonti comunitarie.

Questo approccio consente un'assimilazione dei principi di derivazione comunitaria ed un'interpretazione funzionale al diritto comunitario anche nel settore tributario.

In questo modo, un principio comunitario, pur se di profilo settoriale, potrebbe trovare ingresso nei procedimenti interni anche in un intervento del legislatore nazionale, con efficacia anche nei settori dell'ordinamento interno non armonizzati.

⁶⁴ Si veda Consolazio, *Principio del contraddittorio*...., cit.

⁶⁵ Cfr. Tizzano, *Lo sviluppo delle competenze materiali delle comunità Europee*, in Riv. dir. eur., 1981, 139 e Weiler, *Il sistema comunitario europeo*, Bologna, 1985.

⁶⁶ Sul tema si rinvia alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria in ordine al riconoscimento dell'effetto diretto delle norme comunitarie sugli organi amministrativi nazionali, che secondo tale interpretazione sono tenuti a conformare la loro attività amministrativa al diritto comunitario, disapplicando eventualmente le leggi nazionali incompatibili con una norma comunitaria sia primaria che derivata; *ex tantis cfr.* la sentenza *Costanzo* del 22 giugno 1989, causa 103/88, in Racc., 1989.

In ambito comunitario, i principi comuni sul procedimento si manifestano sostanzialmente in relazione all'elaborazione tratta dai diritti amministrativi nazionali applicati in sede di esecuzione di atti giuridici nei confronti dei cittadini comunitari, secondo gli istituti di diritto amministrativo degli Stati membri.

Vengono dunque in rilievo sia le norme comunitarie concernenti l'efficacia e la validità degli atti amministrativi, sia, in un differente approccio, i principi di diritto inerenti il procedimento amministrativo comunitario.

Ciò conduce alla formazione di quello che la dottrina di diritto amministrativo europeo considera come espressione di uno "*ius comune administrativum*"⁶⁷, il quale trae origine e impulso dallo scambio reciproco tra i diritti nazionali ed il diritto comunitario, cui non può essere estraneo il settore tributario.

In questo senso, sebbene sussista una suddivisione tra esecuzione per il tramite degli organi dell'Unione ed attuazione del diritto comunitario attraverso le amministrazioni degli Stati membri nel riparto delle competenze, diverrà necessario valutare se e come i principi del procedimento amministrativo comunitario influenzino a loro volta le procedure nazionali ed i relativi principi anche in ambito tributario.

Nell'analisi del grado d'influenza reciproca tra l'ordinamento comunitario e quello interno, pare opportuno individuare la portata delle fonti e dei singoli principi procedimentali, nonostante le poche o inesprese previsioni contenute nel Trattato, con lo scopo di individuare un nucleo procedimentale generale che possa avere un'influenza più ampia rispetto a quella degli specifici settori

⁶⁷ Su questi temi si rinvia al fondamentale contributo di Schwarze J., *Il diritto amministrativo europeo (Europaischen Verwaltungsrecht)*, I e II, 1988, ove viene sottolineata l'interdipendenza tra gli ordinamenti nazionali e l'ordinamento comunitario, nel senso di una influenza reciproca nel campo dell'individuazione e dell'utilizzo dei principi del procedimento amministrativo; ma anche il contributo di Chiti E. e Franchini C., *L'integrazione amministrativa europea*, Bologna, 2003, dove viene sottolineato come la moltiplicazione dei rapporti tra amministrazioni nazionali ed autorità comunitarie ha posto in relazione le tradizioni scientifiche ed i sistemi concettuali all'interno dei quali si collocano i diversi diritti amministrativi nazionali.

oggetto del processo di armonizzazione e che possa attribuire efficacia a tali principi anche nei confronti degli ordinamenti nazionali.

In tale prospettiva, poiché i procedimenti avanti le Istituzioni comunitarie non trovano una propria compiuta disciplina nelle fonti di diritto comunitario, la Corte di Giustizia ha svolto un ruolo fondamentale nell'individuare principi che integrassero tali lacune e che garantissero la posizione giuridica dell'amministrato. Un intervento che, dopo i settori di competenza propriamente comunitaria, potrebbe assumere un ruolo anche in quei settori di competenza concorrente, quale quello tributario.

Partendo dunque dal presupposto che la disciplina procedimentale dell'Unione europea è, allo stato attuale, settoriale, risulta di fondamentale importanza quella che è stata definita la "funzione creativa" svolta dalla Corte di Giustizia in tutti quei casi in cui vi fosse una carenza di norme comunitarie.

L'individuazione dei limiti tra creazione giurisprudenziale del diritto e competenza del legislatore comunitario appare però un compito non così agevole, soprattutto per quanto concerne i profili procedurali delle materie non coinvolte nei settori oggetto del processo di armonizzazione.

Tuttavia, proprio in relazione alla materia tributaria, la Corte di Giustizia ha avuto l'occasione di esprimersi sia con riguardo ai limiti dei procedimenti amministrativi nazionali inerenti la restituzione di imposte illegittimamente percepite⁶⁸, sia sulla questione del divieto di applicazione da parte delle Autorità amministrative nazionali di norme in contrasto con il diritto comunitario⁶⁹.

⁶⁸ Corte di Giustizia, sentenza *Rewe* del 16 dicembre 1976, causa 33/76, in Racc., 1976, 1989; in dottrina si rimanda a Del Federico L., *Azioni e termini per il rimborso dei tributi incompatibili con l'ordinamento comunitario*, in Giur. imp., 2003, 271.

⁶⁹ Corte di Giustizia, sentenza *San Giorgio* del 9 novembre 1983, causa 199/82, in Racc., 1983, 359; Corte di Giustizia, sentenza *Santex*, causa 327/00 del 27 febbraio 2003.

La Corte di Giustizia ha, d'altro canto, avvertito anche l'esigenza di operare in senso inverso, applicando a disposizioni inerenti la materia tributaria principi generali comuni alle altre branche del diritto comunitario.

2.7 (Segue) Il principio del contraddittorio ed il principio di proporzionalità.

In ordine alla concreta individuazione dei principi comuni applicabili è possibile, ad una prima analisi, valutare come gli stessi siano stati elaborati dalla Corte di Giustizia a seconda della finalità e dell'ambito di utilizzo.

Tra i principi cui la Corte ha fatto ricorso come parametro di legittimità del procedimento molti sono riconducibili al principio di legalità, come la certezza del diritto⁷⁰, la proporzionalità⁷¹, il legittimo affidamento.

Altri, come il diritto di difesa, possono essere ricollegati alla necessità di individuare delle regole applicabili sia alla fase processuale avanti la Corte di Giustizia, sia ai procedimenti amministrativi comunitari nelle materie armonizzate, dove tale diritto ha trovato espressione attraverso il riconoscimento del principio del contraddittorio e del principio di durata ragionevole della procedura.

Per quanto concerne in specifico il diritto di difesa, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha ricondotto, in materia di diritti fondamentali e tra i principi generali della procedura, quello del rispetto delle prerogative della difesa.

Nonostante tale ultimo principio venga stabilito in relazione a procedimenti amministrativi comunitari, la sua utilizzazione viene comunque resa estensibile a qualsiasi tipo di procedimento interno, soprattutto qualora dia

⁷⁰ Cfr. Corte di Giustizia, sent. *Neumann*, causa 17/67, in Racc., 1960, 550; sent. *Portelange/Smith Corona*, causa 98/78, in Racc., 1980; sent. *Rache*, causa 98/78, in Racc., 1979, 69.

⁷¹ *Ex multis* Corte di Giustizia sent. *Durbeck*, causa 112780, in Racc., 1982, 1095; sent. *Faus*, causa 52/81, in Racc., 1982, 3745.

origine ad atti di natura lesiva, anche se la Corte non sembra necessariamente specificare se tale natura corrisponda ad una lesione come danno e non solo come violazione⁷².

La Corte di Giustizia, annoverando i diritti della difesa tra i principi generali del diritto, non solo li fa discendere dalla fonte più elevata dell'ordinamento comunitario, ma ne rafforza altresì il vigore ponendoli su un piano più elevato della gerarchia delle fonti.

La Corte di Giustizia ha, infatti, affermato che, allorquando si tratti dell'elaborazione di principi ritenuti fondamentali, gli stessi devono essere rispettati non solo in qualsiasi procedimento amministrativo e giurisdizionale avanti alle autorità comunitarie, ma anche in qualsiasi procedimento instaurato di fronte ad autorità pubbliche nazionali.

Sotto tale ultimo profilo giova puntualizzare che il diritto nazionale di natura formale potrebbe trovarsi in contrasto con gli ampi diritti della difesa riconosciuti dalla giurisprudenza comunitaria in ambito di procedimenti che danno origine ad atti di natura lesiva⁷³.

In questa prospettiva assume rilievo la particolare natura dei procedimenti tributari che, ad eccezione dei casi di indebito per violazione di normative comunitarie che danno origine a rimborso, risultano di solito finalizzati a realizzare un interesse di natura oppositiva rispetto a quello del contribuente.

⁷² Sotto tale profilo la giurisprudenza della Corte di Cassazione meno recente (sentenze nn. 364/1992 e 8385/1993) rivendicava il potere, per l'ordinamento interno, di procedere alla qualificazione delle posizioni di vantaggio attribuite ai singoli dalla normativa comunitaria. Ciò in quanto il diritto comunitario, non conoscendo la distinzione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi, indica tutte tali situazioni giuridiche con il termine "diritti". La diversa qualificazione, come diritto soggettivo o come interesse legittimo, era di rilievo in quanto comportava l'assoggettamento della stessa situazione giuridico-soggettiva ad una diversa tutela riconosciuta per l'una o l'altra delle due situazioni giuridiche. Tale giurisprudenza, che postulava una distinzione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi ai fini del riconoscimento di una tutela risarcitoria, limitando il diritto a conseguire l'indennizzo solo per i diritti soggettivi, è stata definitivamente superata dalle SS. UU. con la celebre sentenza n. 500/1999.

⁷³ La tesi di una sorta di "movimento circolare" attraverso un ampio fenomeno di uniformizzazione a livello europeo di alcuni principi fondamentali che, partendo da alcuni Stati membri, confluiscono verso l'ordinamento comunitario per poi rifluire, elaborati dalla Corte di Giustizia, in tutti gli Stati appartenenti all'Unione europea, è stata formulata da Cartabia M., nello scritto *Il diritto di difesa nella procedura amministrativa come principio fondamentale dell'ordinamento comunitario*, 1989.

Nei procedimenti tributari, infatti, l'attuazione dell'imposta comporta la realizzazione di un interesse per l'erario che vede il contribuente in una situazione giuridica finalizzata ad evitare un'illegittima o infondata limitazione della sua sfera economico-patrimoniale.

Risulta a questo punto significativo osservare che proprio in tali situazioni, ove cioè il procedimento può concludersi con un provvedimento che comprime la sfera giuridica del soggetto amministrato, anche senza comportare atti di natura lesiva, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, nell'ottica di attuazione degli obiettivi comunitari, si preoccupa di accentuare le istanze garantistiche attivabili dal privato.

Tale situazione quasi paradossalmente si inverte nei procedimenti tributari nazionali, ove, qualora si realizzi un interesse limitativo per il contribuente, l'ordinamento tributario interno non prevede forme di tutela più accentuate.

Tali aspetti sono da tenere in considerazione soprattutto in relazione alla recente tendenza della Corte di Giustizia ad espandere l'area di applicazione dei principi, attraverso un'interpretazione secondo cui gli stessi andrebbero a regolare non solo l'attività amministrativa dell'Unione europea, ma anche quella delle autorità nazionali.

La maggior ampiezza dell'incidenza dei principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria all'interno degli ordinamenti nazionali potrà avere maggiori potenzialità di attuazione in quei settori regolati dal diritto comunitario ove più estesa risulti la necessità di applicare principi elaborati in sede comunitaria rispetto a norme interne.

L'orientamento che espande l'area di applicazione e di efficacia dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia in relazione all'applicazione di normative

interne rappresenta infatti, oltre che un ampliamento della sfera di tutela del contribuente, anche un vincolo per le autorità nazionali nei settori armonizzati⁷⁴.

In questo senso la rilevanza di tale orientamento può fungere da elemento di una più ampia spinta armonizzatrice nei confronti degli ordinamenti nazionali anche sotto il profilo procedimentale, soprattutto alla luce del fatto che l'applicazione dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia al settore dei tributi indiretti dispiega efficacia in una materia già oggetto di armonizzazione comunitaria.

Sotto il profilo del procedimento tributario nazionale, con riferimento agli aspetti contenutistici dei singoli principi, risultano di particolare interesse, fra gli altri, il principio del contraddittorio e quello di proporzionalità.

Tali principi, infatti, ampiamente riconosciuti dalla giurisprudenza comunitaria, non hanno tuttavia sempre trovato nell'ambito del procedimento tributario interno un integrale e sistematico riconoscimento.

Il principio del contraddittorio, infatti, alla luce del rinnovato interesse riguardo la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie, nonostante le esplicite esclusioni attuate dal capo III della legge 241/1990 e le resistenze della giurisprudenza interna di legittimità⁷⁵, ha trovato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia un'ampia elaborazione.

La Corte parte dall'assunto secondo cui chiunque ha il diritto di manifestare il proprio punto di vista sugli addebiti mossi contro di lui prima che

⁷⁴ In ordine all'elaborazione del principio delle norme comunitarie sulla normativa interna, si fa rinvio a quanto statuito dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Simmenthal* del 9 marzo 1977, causa 106/77, mentre per quanto concerne la posizione della Corte costituzionale sull'argomento, si vedano le sentenze n. 389/1989 e n. 168/1991.

⁷⁵ La Cassazione infatti in alcune pronunce ha affermato che l'attività istruttoria nel procedimento tributario non è retta dal principio del contraddittorio, contrariamente a quanto pacificamente è riconosciuto nel procedimento amministrativo, ed ha inoltre escluso la necessità di un contraddittorio nella fase antecedente al contenzioso (Cass., sentt. 14012/2000, 14200/2000, 12462/2001).

venga adottato un qualsiasi provvedimento nei suoi confronti, qualificandolo dunque come un vero e proprio diritto ad una buona amministrazione⁷⁶.

Tale assunto presuppone inoltre due corollari: in primo luogo che l'autorità competente dia comunicazione all'interessato dei rilievi mossi contro di lui, ed inoltre che all'interessato sia comunque concesso un termine congruo e ragionevole per preparare la propria difesa e per far valere nelle sedi competenti le sue posizioni⁷⁷.

La Corte di Giustizia sottolinea, inoltre, sotto tale profilo, l'esigenza che il provvedimento irrogato al termine della fase istruttoria si riferisca a fatti e circostanze in ordine ai quali il soggetto abbia avuto la possibilità di manifestare il proprio punto di vista, e che sussista una imprescindibile correlazione tra addebiti elevati e provvedimento finale.

L'elaborazione dei suddetti principi veniva originariamente ricondotta dalla Corte alle garanzie richieste ai fini dell'applicazione del diritto ad un equo processo, così come disposto dal par. 3 dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), ed al contempo ne veniva affermata la rilevanza nelle procedure amministrative ed in qualsiasi tipo di procedimento.

Nonostante, infatti, il principio del rispetto delle prerogative della difesa, attraverso cui è stato elaborato il principio del contraddittorio, venga sancito dalla Corte in relazione ai procedimenti amministrativi comunitari, la sua applicazione viene resa estensibile a qualsiasi tipo di procedimento interno.

Tali assunti hanno condotto alcuni ad affermare che i diritti della difesa sanciti dalla giurisprudenza comunitaria devono essere rispettati non solo in qualsiasi procedimento amministrativo o giurisdizionale azionato avanti alle istituzioni comunitarie, ma anche in qualsiasi procedimento instaurato di fronte ad autorità

⁷⁶ Oltre che con riferimento a quanto esplicitamente disposto dal Trattato UE, la Corte ha elaborato sul punto una copiosa giurisprudenza; *ex multis cfr.* causa n. 17/74, in Racc., 1974, 1063; cause riunite 100-103/80, in Racc., 1981; causa T-30/91, in Racc., 1995-II, 1775.

⁷⁷ *Cfr.* le sentenze rese dalla Corte di Giustizia nelle cause T-9/89, in Racc., 1992-II, 499; cause riunite C-48-66/90 e causa C-301/87, in Racc., 1990, I, 307; causa C-142787, in Racc., 1990-I, 957.

pubbliche nazionali, senza che peraltro ne fossero specificati i limiti di competenza ai settori armonizzati⁷⁸.

A tale quadro di riferimento si contrappone l'indirizzo della giurisprudenza interna di legittimità, secondo cui non solo nel procedimento tributario l'attività istruttoria non è retta dal principio del contraddittorio, ma ne viene addirittura esclusa la necessità antecedentemente all'instaurazione del processo tributario.

Sul punto occorre precisare come alla dottrina più sensibile su tali tematiche non sia sfuggito l'impatto che potrebbe derivare dall'influenza del principio del contraddittorio sulle disposizioni interne, anche per effetto dell'integrazione comunitaria.

L'efficacia del principio del contraddittorio sulle norme che applicano il diritto comunitario, ed anche su quelle disposizioni nazionali che trovano applicazione su settori in cui la competenza comunitaria viene già esercitata, consentirebbe una determinazione degli imponibili attraverso un confronto dinamico con il contribuente, riducendo l'emanazione degli avvisi di accertamento illegittimi o infondati ed al contempo rendendo possibile una contestuale deflazione del contenzioso tributario⁷⁹.

La mancanza nell'ordinamento tributario interno della previsione di un principio generale che imponga la partecipazione e, conseguentemente, il contraddittorio nell'attività procedimentale, costituisce senza dubbio un allontanamento da quel principio riconosciuto dalla Corte di Giustizia⁸⁰ sia nel procedimento, sia nel processo, privando al contempo il giudice di un parametro

⁷⁸ Sul punto si veda Baldi S., *Giurisprudenza comunitaria in materia di diritti della difesa*, in Riv. it. Dir. uomo, 1996, 2, 358.

⁷⁹ Di Pietro A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria" coordinati da Victor Ueckmar, Padova, 2000, 531.

⁸⁰ Nella sentenza *Hoffman La Roche*, causa 85/76, in Racc., 1979, 510, il principio del contraddittorio è stato qualificato, anche se in maniera non univoca in quanto mancante negli ordinamenti italiano ed inglese, come "principio fondamentale di diritto comunitario", valorizzandone così la sua derivazione costituzionale in quanto coerente con le tradizioni costituzionali degli Stati membri.

di valutazione necessario per accertare la compatibilità della normativa interna con l'ordinamento comunitario e per garantire una più ampia tutela per il contribuente.

Un altro importante principio che ha incidenza sotto il profilo procedimentale si rinviene nell'elaborazione giurisprudenziale del principio di proporzionalità che oggi, attraverso l'esperienza comunitaria, assume un ruolo di generalizzata applicazione.

Tale principio ha la natura di un principio generale del diritto comunitario, al quale spetta perciò quantomeno il medesimo rango rispetto alle disposizioni dei Trattati. Esso si colloca cioè al di sopra del diritto comunitario secondario e con ciò al di sopra di qualsiasi norma posta dagli organi dell'Unione.

La Corte di Giustizia infatti ha stabilito, anche sotto il profilo dell'attuazione dei tributi armonizzati, che i provvedimenti attraverso i quali viene esercitata l'azione pubblica devono essere necessari, idonei e proporzionati allo scopo perseguito, soprattutto nei casi in cui viene limitata la sfera del singolo.

La giurisprudenza comunitaria ha infatti qualificato il principio di proporzionalità come fondamentale e ne ha elaborato il relativo contenuto anche come principio generale di interpretazione⁸¹.

L'essenza del principio comunitario elaborato dalla Corte di Giustizia, successivamente recepito dal Trattato di Maastricht all'art. 3B, comma 3, deve essere riscontrata nel rapporto intercorrente tra la misura giuridica posta in essere dall'autorità statale o comunitaria e l'obiettivo giuridico che essa intende conseguire.

In coerenza con la prospettiva menzionata, la Corte di Giustizia ha applicato il principio di proporzionalità intervenendo su provvedimenti emanati dagli organi degli Stati membri in esecuzione di obblighi comunitari per valutare

⁸¹ Il riconoscimento espresso di tale principio viene fatto risalire alla sentenza *Internazionale Handelsgesellschaft* del 17 settembre 1970, causa 11/70, in Racc., 1970, 1125.

l'idoneità e l'efficacia degli strumenti nazionali adottati rispetto agli obiettivi comunitari.

Ciò comporta che la valutazione del rapporto tra mezzi e fini, inquadrati alla luce dei principi del Trattato, chiama il Giudice comunitario ad un sindacato sull'attività degli Stati membri nelle materie disciplinate dal diritto comunitario. Anche in questo caso il punto nodale consiste nel verificare se gli Stati membri sono tenuti ad uniformarsi al principio di proporzionalità nella loro attività normativa ed amministrativa, anche per quanto riguarda gli ambiti estranei ai settori disciplinati dal diritto comunitario.

Nella prospettiva menzionata occorrerà individuare quale sia l'ambito effettivo di efficacia del principio di proporzionalità all'interno degli ordinamenti degli Stati membri, con riferimento specifico alle materie, o singoli settori di materie, non ricompresi nell'ambito della competenza comunitaria come il procedimento tributario, partendo dall'assunto che per sua stessa natura il principio di proporzionalità trova applicazione nell'ambito dei rapporti di natura pubblicistica attuativi del diritto armonizzato.

Nonostante l'orientamento restrittivo di parte della dottrina che limita l'ambito di influenza del diritto comunitario ai soli settori dove esso prevale sul diritto interno, dall'atteggiamento assunto dalla giurisprudenza comunitaria sembra ricavarsi una tendenza inversa.

La Corte di Giustizia fa infatti riferimento al principio di proporzionalità non solo con riguardo a provvedimenti amministrativi adottati da parte degli Stati nazionali già oggetto di armonizzazione, bensì, più in generale, come parametro di riferimento nella scelta delle misure e dei provvedimenti da adottare⁸².

Sulla base dell'orientamento della menzionata giurisprudenza comunitaria il principio di proporzionalità, considerato da taluni ormai assunto al rango di

⁸² Corte di Giustizia, sentenza *Siesse* del 26 ottobre 1995, causa C-36/94, in Racc., 1995, I-3573; sentenza del 16 dicembre 1992, causa C-210/1991, in Racc., 1992, I-6735, par. 19.

“principio generale unificato”⁸³, dispiega l’efficacia del suo contenuto nei confronti di tutte le misure adottate da parte degli Stati membri attraverso i loro organi amministrativi, realizzando anche in tal senso un controllo da parte della Corte di Giustizia decisamente penetrante.

In quest’ottica, dunque, il riconoscimento del principio di proporzionalità come principio fondamentale comporta la sua invocabilità e la sua tutelabilità avanti alla Corte di Giustizia.

Se poi tale tutela per l’amministrato dovesse essere estesa anche ai settori non oggetto di armonizzazione, allora la natura del principio assurgerebbe a vero e proprio diritto azionabile oltre che avanti la Corte di Giustizia, anche nei confronti delle amministrazioni nazionali, indipendentemente dai profili di competenza.

Sul tema è da segnalare che la più recente giurisprudenza amministrativa italiana sembra aver recepito le istanze della Corte di Giustizia in ordine alla necessità di un’applicazione estensiva del principio di proporzionalità anche nei confronti di materie escluse dall’ambito di applicazione diretta del diritto comunitario⁸⁴.

Questo indirizzo, in particolare, richiama in maniera espressa il principio di proporzionalità sia come parametro di riferimento sulla legittimità delle misure adottate dall’amministrazione pubblica, sia come criterio di sindacato diretto dell’azione amministrativa.

L’applicazione diretta del principio comunitario ad una materia di pertinenza esclusivamente nazionale stabilirebbe pertanto, secondo l’orientamento in commento, l’utilizzazione di un parametro di verifica elaborato in sede comunitaria in relazione all’idoneità di un provvedimento adottato in sede di procedimento nazionale per il perseguimento di un interesse pubblico.

⁸³ Così Cassese S., *Il diritto amministrativo comunitario*, 27.

⁸⁴ A tal proposito si veda Cons. Stato, sez. V, sent. 3 aprile 1990, n. 332; Cons. Stato, sez. V, sent. 18 febbraio 1992.

Si può dunque rilevare come la ricostruzione autonoma di tali principi, anche se inevitabilmente ha finito per privilegiare soluzioni proprie di alcuni ordinamenti non accolte invece in altri, conduce alla possibilità di un ravvicinamento indiretto degli ordinamenti nazionali attraverso una “circolazione” dei principi di alcuni degli ordinamenti statali che confluiscono nell’ordinamento comunitario.

Tutto ciò tenendo in debita considerazione l’incidenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia sia sul contenuto, sia sulla portata applicativa dei principi già operanti negli ordinamenti degli Stati membri.

L’estensione dell’efficacia di tali principi pertanto, anche in relazione all’applicazione di normative interne volte ad attuare il diritto comunitario nei settori regolati dal Trattato, viene a vincolare non solo l’attività normativa delle istituzioni comunitarie, ma anche quella delle autorità nazionali.

Tanto più estesa risulterà l’applicazione dei principi comuni rispetto alle norme interne di diritto formale, tanto più incisive potranno essere le potenzialità di integrazione che ne deriveranno anche in ordine alle regole che informano l’attività istruttoria tributaria.

Tuttavia tali sforzi interpretativi, che scontano determinate resistenze in ordine all’applicazione dei principi comunitari, trovano uno sbocco attuativo nell’art. 1 riformato della legge generale sul procedimento amministrativo (di cui prima si è detto), che adesso consente, senza nessuna incertezza interpretativa, l’ingresso diretto ed incondizionato, anche sotto il profilo procedimentale, dei principi dell’ordinamento comunitario.

CAPITOLO TERZO

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO TRIBUTARIO: ALCUNI ISTITUTI A CONFRONTO

CAPITOLO TERZO

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO TRIBUTARIO: ALCUNI ISTITUTI A CONFRONTO

3.1 Premessa.

Dopo aver trattato, nel precedente capitolo, dell'applicabilità, con i dovuti limiti, della legge 241/1990 anche al procedimento tributario, nella presente parte del lavoro si darà conto di alcuni istituti del procedimento amministrativo e della loro compatibilità con la materia tributaria⁸⁵.

Senza alcuna pretesa di completezza, in considerazione della mole di istituti, argomenti e tesi, si tratterà solo di alcuni di essi, senza tralasciare il *leit motiv* dell'intero lavoro che consiste nel continuo intreccio tra la disciplina amministrativa e quella tributaria.

3.2 La motivazione tra disciplina generale sul procedimento amministrativo ed atto impositivo.

Nel *corpus* della disciplina dedicata al procedimento amministrativo, contenuta nella legge 241/1990, è contenuta un'importante disposizione, l'art.

⁸⁵ AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971; Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Lattanzio A., *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani, 2008; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010.

3, che introduce l'obbligo generale di motivazione del provvedimento amministrativo⁸⁶.

L'unicità della *sedes materiae* svela, già *prima facie*, le contiguità intercorrenti tra il procedimento ed il provvedimento amministrativo alla luce della disciplina generale del 1990.

La trasformazione radicale del concetto di provvedimento amministrativo risiede nella mutata configurazione sistematica dei rapporti tra provvedimento e procedimento amministrativo: il provvedimento non è più inteso quale atto unilaterale dell'amministrazione, sganciato dagli apporti del privato nell'ambito del procedimento, ma diviene l'espressione sintetica di quanto è avvenuto nell'ambito del procedimento amministrativo.

L'apertura dell'azione amministrativa alla partecipazione procedimentale dei privati in un'ottica di trasparenza e collaborazione finisce per ingenerare una rivisitazione degli stessi concetti di procedimento e di provvedimento amministrativo.

Così il procedimento, come è stato osservato in dottrina (Nigro) si trasforma da strumento imperscrutabile nelle mani dei pubblici poteri in luogo di confluenza degli interessi pubblici e privati ed il provvedimento, non più manifestazione della volontà unilaterale della P.A., riveste ormai i panni di prodotto del concorso di tutti i partecipanti e mero riepilogo dei diversi contributi.

In sostanza, a seguito della legge 241/1990, è necessario che l'atto terminale sia la risultante di tutti gli elementi scandagliati nel corso del procedimento e che di questi si tenga conto nella motivazione, anche al fine di esplicitare le ragioni della mancata uniformazione (totale o parziale).

⁸⁶ Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Fares G., *Il procedimento amministrativo*, in *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali*, a cura di Corso G. e Lopilato V., Milano, 2006, 561.

Le nuove regole che scandiscono l'*agere* dei pubblici poteri non possono non riflettersi, infatti, nell'illegittimità di un provvedimento amministrativo che costituisca la risultante illogica del procedimento o che disattenda gli atti del procedimento senza darne adeguata motivazione.

Il forte legame instaurato tra provvedimento e procedimento, per cui il primo deve costituire la risultante logica e coerente del secondo, produce in definitiva come corollario la connessione tra il procedimento e la motivazione del provvedimento cui è affidato il compito di dare adeguata rappresentazione di quanto è avvenuto nel corso del procedimento esibendo obbligatoriamente le valutazioni delle memorie e dei documenti presentati dai privati (art. 10), dei rapporti pubblici, degli apporti degli organi consultivi (artt. 16 e 17) e dei risultati di eventuali conferenze di servizi (art. 14).

La diversa consistenza della motivazione è da rapportare di volta in volta al tipo di procedimento cui è connessa.

Pertanto la robustezza della motivazione è strettamente collegata al tasso di conflittualità del procedimento amministrativo, nel senso che la esplicitazione delle ragioni dell'atto terminale potrà essere tanto più sintetica quanto più nel corso dell'istruttoria sia emersa una sostanziale convergenza di vedute degli organi pubblici e dei soggetti privati che abbiano dato un apporto all'istruttoria. Ad esempio, ove, nell'ambito del procedimento, si sia manifestata una conformità di vedute e comunanza di interessi – ossia tutti i soggetti privati intervenuti siano stati favorevoli ad un certo tipo di esito del procedimento e le amministrazioni pronunciate in sede consultiva abbiano espresso una posizione di ugual segno – è evidente che il provvedimento non abbia da smentire le risultanze procedurali, né da giustificare l'adesione ad una determinata prospettazione d'interessi, ma debba essere espressione conforme di tale unanimità.

In tale ipotesi l'onere di motivazione potrà essere assolto in forme agili e scarse o al più, anche ove una vera e propria motivazione non sia formalizzata, potrà ritenersi sostanzialmente adempiuto con rinvio *per relationem* agli atti del procedimento.

Per converso, la complessità motivazionale è destinata ad accentuarsi a fronte dell'emersione di interessi configgenti nel corso del procedimento. Può capitare, cioè, che nello stesso procedimento le pubbliche amministrazioni, diverse da quella procedente, e i privati ammessi a partecipare forniscano rappresentazioni di interessi discordanti tra loro. Il compito dell'amministrazione procedente sarà allora quello d'individuare l'interesse pubblico prevalente che dovrà essere perseguito attraverso la previa valutazione di tutti gli interessi emersi. In tal caso la motivazione darà contezza dell'*iter* argomentativo che ha guidato l'amministrazione nella sua scelta rendendo comprensibile le ragioni della valutazione di prevalenza di un interesse e del sacrificio degli altri.

In altri termini, la robustezza dell'apparato motivazionale è funzione diretta della rilevanza degli interessi pubblici e privati rappresentati nel corso del procedimento.

La motivazione suggella così il collegamento necessario tra la decisione e l'istruttoria; dalla motivazione deve risultare chiaro che il provvedimento finale è quello che compone meglio tutti gli interessi, pubblici e privati, emersi nel corso del procedimento, qualificando il provvedimento quale miglior esito del procedimento.

I passaggi logici potranno essere più o meno complessi, ma dovrà risultare chiaro il collegamento fra presupposti, ragioni giuridiche e risultanze dell'istruttoria da un lato, e fra presupposti, ragioni giuridiche e decisione dall'altro.

Il provvedimento rivelerà allora la sua illegittimità quante volte venga a galla una discrasia tra procedimento e provvedimento, che non possa comporsi alla luce delle indicazioni fornite in sede motiva.

Gli studi sul procedimento hanno riconosciuto, nel corso della loro evoluzione, la funzione della motivazione quale strumento volto a garantire sia l'imparzialità e la trasparenza dell'attività svolta dalla pubblica amministrazione, sia il controllo di legalità sull'esercizio dell'azione amministrativa.

L'evoluzione dei rapporti tra amministrazione ed amministrato ha condotto ad una ricostruzione del procedimento, inteso quale strumento tecnico di scansione dell'azione amministrativa, in funzione del suo contenuto garantistico assicurando, nel tempo, una tutela sempre più ampia per il contribuente.

A tale evoluzione, a seguito dell'entrata in vigore della legge generale sul procedimento amministrativo ed all'introduzione dei principi generali dello Statuto del contribuente, non è rimasto estraneo il procedimento tributario⁸⁷.

⁸⁷ Beghin M., *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*, in Riv. dir. tribut., 2005, 330; Califano C., *La motivazione degli atti tributari a connotazione consensuale*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Califano C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008; Carpentieri L., *La ridefinizione del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte nella sentenza sui termini di notifica della cartella di pagamento: la Corte costituzionale gioca d'anticipo sul legislatore e ne orienta i comportamenti futuri (... e passati)*, in Riv. dir. tribut., 2005, 597; Cipolla G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; Di Gennaro G., *La motivazione degli atti tributari*, in Diritto e Fiscalità; Ferlazzo Natoli L. – Ingraio L., *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, in Riv. dir. tribut., 2005, 542; Ferlazzo Natoli L., *La motivazione dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento alla luce del D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*, in Fisco, 2001, 22, 7709; Mazzagreco D., *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in Riv. dir. tribut., 2008, 361; Miceli R., *La motivazione degli atti amministrativi*, in AA. VV. (a cura di Fantozzi A. ed Fedele A.), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 282; Miceli R., *La motivazione per relationem*, in AA. VV. (a cura di Fantozzi A. ed Fedele A.), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 316; Miceli R., *Motivazione "per relationem": dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2001, 1, 1145; Muleo S., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in Dialoghi dir. trib., 2005, 4, 535; Niccolini F., *Il vizio di motivazione degli avvisi di accertamento, alla luce della legge 15/2005 sull'invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in Dialoghi dir. trib., 2007, 6, 815; Santoro R., *La motivazione dell'atto di accertamento tributario*, 1996; Vignoli A., *Legge generale sul procedimento amministrativo e motivazione per relationem dell'accertamento tributario*, in Rass. Tribut., 1999, 5, 1551; Voglino A., *La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "nuovo" procedimento amministrativo*, in Boll. tribut., 1991, 1633.

La disciplina dettata dall'art. 3 della legge 241/1990, in quanto disposizione applicabile a tutti i provvedimenti amministrativi, e quindi anche a quelli tributari – in quanto disposizione non oggetto di esplicita esclusione – contribuisce ad affermare la natura procedimentale dell'attività volta all'emanazione dell'atto tributario.

L'imposizione a carico dell'Amministrazione pubblica di un preciso dovere di motivazione, soprattutto laddove si incide l'amministrato con provvedimenti che comprimono la sua sfera giuridica, recepisce un principio da tempo consolidato nella giurisprudenza⁸⁸, ancor prima che fosse esplicitamente presente nella vigente legislazione ordinaria.

Il requisito della motivazione è, infatti, elemento di tutti gli atti amministrativi a contenuto provvedimentoale, ivi compresi gli atti impositivi disciplinati dalle norme tributarie, anche se nelle specifiche disposizioni che disciplinano i singoli tributi la motivazione non era sempre prevista come requisito essenziale per la validità degli atti emessi successivamente all'istruttoria operata dagli organi di controllo.

La mancata previsione di specifiche disposizioni che imponessero per tutti gli atti tributari l'obbligo di motivazione, infatti, aveva fatto sorgere, in passato, un acceso dibattito in dottrina volto a verificare se l'assenza di tale requisito comportasse l'invalidità degli atti nei quali la motivazione risultava carente o inesistente.

La forza espansiva ed il ruolo unificante dell'art. 3 della legge 241/1990 vengono accolti dalla dottrina tributaria con particolare favore: in sede scientifica, infatti, emerge un generalizzato apprezzamento all'applicazione di tale disposizione normativa per superare le frammentarie disposizioni recate dalle singole leggi di imposta.

⁸⁸ La giurisprudenza amministrativa antecedente all'entrata in vigore della legge 241/1990, sul punto, si era abbastanza consolidata; *cfr. ex multis* Cons. Stato, sez. VI, 9 ottobre 1989, n. 1312, in Riv. Amm., 1990, 88; Cons. Stato, sez. V, 20 febbraio 1990, n. 158, in Cons. Stato, 1990, I, 243.

L'estensione dell'obbligo di motivazione a tutti gli atti amministrativi, dunque, era stato interpretato come applicabile a tutti gli atti impositivi disciplinati dalle disposizioni tributarie, in quanto con l'espressione "ogni provvedimento amministrativo", l'art. 3 della legge 241/1990 sembrava non aver inteso porre limitazioni all'estensione di tale obbligo.

Elevare la motivazione a criterio ispiratore dell'intera attività amministrativa, ha consentito, dunque, di anticipare in questa prospettiva il momento della tutela per il contribuente dalla fase giurisdizionale all'atto della formazione dell'atto impositivo, indicazione raccolta anche dalla Cassazione che ha ricondotto lo schema teorico di attuazione del prelievo tributario nell'alveo della ricostruzione dell'atto di accertamento come provvedimento⁸⁹.

Tale riconoscimento del contenuto provvedimentoale dell'avviso di accertamento, tuttavia, non porta all'integrale riconducibilità di tutti gli atti tributari alle decisioni amministrative, per le quali osta il carattere solo eventuale della partecipazione in contraddittorio del contribuente.

In tale prospettiva, è proprio attraverso la funzione della motivazione che, negli atti tributari, vengono esplicitati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto posti a fondamento dell'atto, mettendo in relazione la ricostruzione del fatto e l'individuazione della norma di legge applicabile.

Dunque, la principale innovazione introdotta dalla legge 241/1990 concerne il rilievo riconosciuto alla fase istruttoria, considerata il fulcro della struttura del procedimento amministrativo.

La centralità della fase istruttoria fa emergere il rilievo delle considerazioni che hanno concretamente indotto l'amministrazione ad adottare quell'atto, delimitando il rilievo della manifestazione di volontà nell'ambito di una corretta esternazione dei presupposti.

⁸⁹ Cass., Sez. Un., 5 ottobre 2004, n. 19854.

La diretta conoscibilità, attraverso l'atto, dei presupposti e del ragionamento seguito dall'amministrazione, oltre ad agevolare l'interpretazione del provvedimento, consente un controllo sia sul piano della legittimità, sia su quello del merito e, quindi, del fondamento sostanziale della pretesa tributaria.

La valorizzazione della fase preparatoria dell'atto su quella formalmente decisionale individua, dunque, l'interesse pubblico sotteso all'esercizio della funzione.

Se, dunque, appare evidente che nel sistema delineato dall'art. 3, comma 1 della legge 241/1990 esista un vincolo, di chiara matrice processuale, che lega l'atto alle risultanze dell'istruttoria, è altrettanto vero che tale necessario raccordo varia di intensità a seconda del grado di adeguatezza dell'istruttoria alla fattispecie specifica.

In altri termini, l'attività amministrativa risulterà di diversa intensità in funzione della diversa natura e caratteristica propria di ciascun atto tributario, implicando sia istruttorie complesse, sia istruttorie semplici che consentono un'immediata percezione del presupposto impositivo.

Inoltre, le risultanze dell'istruttoria mettono in luce anche l'apporto del contribuente al procedimento, attraverso la sintesi operata, nell'atto, con riferimento agli interessi che hanno trovato riconoscimento nella dinamica procedimentale.

Si può, dunque, ritenere che nel procedimento la fase istruttoria costituisca il momento in cui l'azione amministrativa viene modellata secondo le esigenze della funzione, determinando, di volta in volta, l'ampiezza e l'incisività degli accertamenti effettuati e degli apporti dell'amministrato, talvolta anche solo eventuali, rispetto all'oggetto dell'atto tributario.

Tale complesso assetto delinea una doppia valenza della motivazione: da una parte, infatti, l'amministrazione esprime, nell'esercizio del proprio potere,

l'interpretazione della legge enunciando i motivi del suo agire; dall'altra, esterna i fatti da cui deriva l'adozione del provvedimento.

Il collegamento tra fatto, diritto e risultanze dell'istruttoria indica che la motivazione deve generare nel destinatario dell'atto una cognizione piena sul fatto come qualificato dall'amministrazione finanziaria in relazione al modulo di accertamento impiegato ed all'intera attività istruttoria.

Questo comporta che il risultato dell'istruttoria, attraverso la motivazione, assume rilevanza esterna sia sotto il profilo della valutazione dei fatti supposti durante le fasi endoprocedimentali, sia sotto il profilo della raccolta e dell'efficacia dei mezzi di prova adottati a sostegno della pretesa tributaria sostanziale.

L'inquadramento dell'atto tributario nella sola dimensione sostanziale (e non processuale) del prelievo impone di tenere ben distinto il requisito e la funzione della motivazione da quello della prova della pretesa: mentre la prima è diretta a dare conto delle ragioni del prelievo, la seconda è volta a dimostrare i fatti sui quali lo stesso si basa.

Ciò comporta, per le imprescindibili esigenze fondamentali del rispetto dei principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione impositiva (art. 97 Cost.), nonché di difesa del contribuente di fronte ad un atto suscettibile di impugnazione solo entro brevi termini di decadenza (art. 24 Cost.), che l'atto impositivo debba recare l'indicazione dei mezzi di prova raccolti dall'amministrazione finanziaria durante la fase istruttoria.

Sul piano normativo, la conferma che le norme della legge 241/1990 hanno sempre avuto una vera e propria funzione interpretativa, si rinviene nell'art. 7, comma 1 della legge 212/2000, istitutiva dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale, richiamando espressamente l'art. 3 della legge generale

sul procedimento amministrativo, introduce l'obbligo di motivazione per tutti gli atti emessi dall'amministrazione finanziaria⁹⁰.

Il riconoscimento di un diritto generale all'informazione, alla chiarezza ed alla conoscenza degli atti, quindi, impone un assetto di rapporti improntati alla trasparenza ed alla collaborazione.

In questo quadro di riferimento l'obbligo di motivazione costituisce un elemento cardine per l'effettiva realizzazione dei principi contenuti nell'art. 97 Cost. e concretizza il legame tra attività amministrativa ed atto.

La previsione espressa che impone il dovere di motivazione, inoltre, richiamandosi indistintamente a tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, consente di superare quelle rigidità interpretative che non ritenevano estensibile tale obbligo agli atti espressione dell'esercizio di un potere amministrativo vincolato⁹¹, quale è sempre stato considerato quello di imposizione.

A prescindere, infatti, dal fatto che l'art. 7 della legge 212/2000 utilizzi, in maniera specularmente opposta rispetto all'art. 3 della legge 241/1990, il termine "atto" e non "provvedimento", il contenuto della norma dello Statuto rende esplicito come tutti gli atti tributari debbano essere motivati, quand'anche espressione di un potere vincolato.

L'utilizzo del termine "atto" e non quello di "provvedimento" per la formulazione della disposizione consente di superare il suo carattere di inequivocabile onnicomprensività, quelle ricostruzioni categoriali che riconducono la nozione di un provvedimento a quella di atto discrezionale⁹².

⁹⁰ In ordine all'obbligo di motivazione introdotto dall'art. 7 della legge 212/2000 nel più ampio quadro sistematico dei principi dello Statuto, *cfr.* Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

⁹¹ Così Miceli R., *La motivazione degli atti tributari*, in Fantozzi A., Fedele A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, 281.

⁹² Ci si riferisce essenzialmente alla ricostruzione operata da Virga P., *Diritto amministrativo, Atti e ricorsi*, Milano, 2005, 5.

Oltre a ciò, ed indipendentemente dal fatto che i due termini sono oggi utilizzati da dottrina e giurisprudenza con significato sostanzialmente coincidente⁹³, la categoria dell'atto è sempre stata considerata in rapporto da *genus a species* rispetto al provvedimento.

In questo senso, l'atto identifica tutte le espressioni dell'attività amministrativa⁹⁴, anche quelle che non esplicano l'esito finale di un procedimento, come gli atti istruttori o endoprocedimentali.

La distinzione tra atti e provvedimenti, in relazione al rapporto col procedimento, ha definito la centralità del provvedimento e la strumentalità, al medesimo, degli atti interni all'*iter* procedimentale, individuandone il carattere di differenziazione nella sicura impugnabilità degli atti definitivi.

La questione circa l'estensione del dovere di motivazione a tutti gli atti, anche quelli non autonomamente impugnabili, non è nuova al diritto tributario, in quanto la dottrina, che più ha approfondito tali profili, aveva già evidenziato come il concetto di giusto procedimento comprendesse la motivazione obbligatoria dei provvedimenti sia con rilevanza esterna, sia con rilevanza interna.

La formulazione operata dall'art. 7 dello Statuto, attraverso l'utilizzo del termine "atto", ha condotto certa dottrina a ritenere che il legislatore abbia volutamente impiegato tale termine per estendere il dovere di motivazione a tutte le espressioni della volontà dell'amministrazione finanziaria, ovverosia

⁹³ La mancanza di un riferimento normativo che definisca le nozioni di atto e di provvedimento ha contribuito ad un loro utilizzo come sinonimi da parte di dottrina e giurisprudenza; in tal senso Mattarella B. G., *Il provvedimento*, in "Trattato di Diritto amministrativo", a cura di Cassese S., II edizione, Milano, 2000, 629.

⁹⁴ Quella degli "atti" è stata definita una categoria astratta, la cui nozione è di particolare difficoltà ricostruttiva; cfr. Satta F., *Atto amministrativo, II) Diritto amministrativo*, in Enc. Giur., IV, Roma, 1988, 2; Mattarella B. G., *Il provvedimento*, in "Trattato di Diritto amministrativo", a cura di Cassese S., II edizione, Milano, 2000, 707; Casetta E., *Provvedimento ed atto amministrativo*, in Dig. disc. pubbl., IV, 1987, 247.

anche a quelle, di rilevanza interna, che non costituiscono l'esito finale, con rilevanza esterna, del procedimento di accertamento⁹⁵.

Il che significa estendere l'obbligo di motivazione anche a quelli strumentali che producono effetti nella sfera giuridica del contribuente ma che non rientrano tra quelli impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie.

Tali valutazioni vengono sorrette anche da un altro dato: il medesimo art. 7, al comma 4, stabilisce che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, qualora ne ricorrano i presupposti".

Questa disposizione ha portato a ritenere che l'utilizzo del termine "atto" includerebbe anche quelle espressioni dell'agire amministrativo che non sono ricomprese nell'elencazione dell'art. 19 del d. lgs. 546/1992. Questi sono sostanzialmente gli atti istruttori, i dinieghi di autotutela e gli avvisi bonari a norma degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 600/1973.

La particolare rilevanza che viene riservata, nell'attuale dibattito scientifico, ai profili relativi alle garanzie del contribuente dinanzi all'esercizio dei poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria, non deve far trascurare altri profili sistematici che rendono opportune alcune puntualizzazioni.

In primo luogo bisogna valutare l'inquadramento della motivazione degli atti interni come giustificazione del corretto svolgersi dell'azione amministrativa. Questa funzione passa attraverso le risultanze dell'istruttoria che vengono indicate nella motivazione dell'atto impositivo; è proprio la motivazione, infatti, che deve generare nel destinatario dell'atto una cognizione piena sull'operato dell'amministrazione finanziaria in relazione al modulo di accertamento impiegato ed all'intera attività istruttoria svolta.

⁹⁵ Miceli R., *La motivazione degli atti tributari*, in Fantozzi A., Fedele A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, 299-300.

In sostanza, le risultanze istruttorie contenute nella motivazione dell'atto-provvedimento rilevano sotto il profilo della valutazione dei fatti supposti e degli atti istruttori emessi durante la fase endoprocedimentale.

In secondo luogo occorre verificare se gli atti istruttori, riconosciuto che assumono rilevanza nei confronti del contribuente, possano incidere in maniera autoritativa nella sfera giuridica, determinando effetti potenzialmente lesivi.

Qui la risposta parrebbe essere negativa, in quanto, ad esempio, tra gli atti istruttori sia le richieste di autorizzazioni, sia le autorizzazioni stesse, sia gli atti con cui si procede alla scelta del mezzo istruttorio e si stabilisce la misura di utilizzo dello stesso, possono assumere rilevanza nei confronti del contribuente solo se conducono, immotivatamente o illegittimamente, all'emissione dell'atto con cui si concretizza una pretesa tributaria.

In tali ipotesi gli eventuali vizi della fase procedimentale e degli atti istruttori possono essere fatti valere attraverso la rituale impugnazione dell'atto autoritativo che determina l'*an* ed il *quantum debeatur*.

Dalla motivazione dell'atto impositivo, in altre parole, si potranno rilevare gli eventuali vizi degli atti istruttori e, con essi, i vizi della funzione.

Rimane il profilo dell'obbligo di motivazione degli atti interni al procedimento ai fini della tutela del contribuente e, per altro verso, ai fini di un controllo interno all'amministrazione.

Sotto il primo aspetto, bisogna analizzare i casi in cui tali atti istruttori siano lesivi nei confronti del contribuente.

Questa ipotesi riguarda il caso in cui lo svolgimento delle attività istruttorie, che poi non conduce ad alcun risultato in termini di pretesa tributaria, sia condotto, durante la fase di accertamento-ispezione, attraverso atti istruttori posti in essere in violazione di legge.

Atteso che le modalità istruttorie, se non conducono a nessun atto con rilevanza esterna che sostanzi una pretesa impositiva, non incidono in maniera

autoritativa nei confronti del contribuente, l'obbligo di motivazione non sembra che qui attenga strettamente ai profili della tutela tributaria, in quanto, in tale particolare ipotesi, si profilerebbe un danno ingiusto cagionato al contribuente, il che, però, concerne un profilo risarcitorio nei confronti dell'erario e non riguarda né il giudice tributario, né quello amministrativo, ma tutt'al più la giurisdizione ordinaria e/o quella contabile.

Ciò non toglie, tuttavia, che la motivazione possa comunque avere una rilevanza interna all'amministrazione, ove assolverà alla funzione di dimostrare, all'interno della stessa ed in prospettiva gerarchica, la correttezza e la legittimità dell'azione amministrativa intrapresa, oltre che i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'agire dell'amministrazione.

In tale ultima prospettiva, inoltre, potrebbe altresì emergere un ulteriore profilo concernente l'opportunità che anche i meri atti interni all'amministrazione contengano una motivazione, quantomeno sotto l'aspetto di una esplicazione dei criteri di raccordo tra i vari atti concernenti l'istruttoria ed i diversi funzionari che li hanno redatti.

Traendo le fila del discorso, in conclusione, sussiste la rilevanza dell'obbligo di motivazione anche per gli atti interni al procedimento che non abbiano efficacia "esterna" nei confronti del contribuente, posto che la funzione cui assolve la motivazione è inquadrabile, in entrambe le ipotesi, nella dimostrazione al contribuente, o all'interno dell'amministrazione stessa, del corretto svolgimento dell'azione amministrativa durante le fasi procedurali. Per altro verso, la motivazione assolve la funzione di assicurare al contribuente la piena comprensione dei rilievi mossi nei suoi confronti e, quindi, il pieno esercizio del suo diritto di difesa avverso un atto suscettibile di impugnazione giurisdizionale solo entro brevi termini decadenziali.

Sotto lo specifico profilo della rilevanza interna agli uffici, infine, la motivazione potrebbe altresì fungere quale elemento esplicativo dei criteri di raccordo tra i vari atti concernenti l'istruttoria redatti da funzionari diversi.

Ed ancora, interessante appare dar conto di un profilo attinente l'argomento della motivazione.

Ora, l'art. 7, comma 1 dello Statuto impone l'obbligo di motivazione per tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, attraverso l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno posto fondamento alla pretesa tributaria.

Tale disposizione, pur richiamando espressamente quanto prescritto dall'art. 3 della legge 241/1990 concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, non fa però alcuna specifica menzione alle "risultanze dell'istruttoria", dizione invece specificamente contenuta nell'art. 3 della legge 241/1990.

Questa esplicita esclusione è stata letta da una certa dottrina⁹⁶ come la dimostrazione dell'intento del legislatore di sancire in ambito tributario, un principio generale di contenuto minimo della motivazione corrispondente a quello proprio degli atti vincolati, mentre, al contrario, in caso di atto discrezionale, la motivazione deve recare anche la giustificazione istruttoria e quella di opportunità.

Come è stato efficacemente osservato, tuttavia, poiché lo Statuto del contribuente costituisce innegabilmente una norma che amplia le garanzie del contribuente e non le affievolisce, un'interpretazione restrittiva del richiamo al contenuto dell'art. 3 della legge 241/1990 rappresenterebbe senza dubbio un'ingiustificabile e palese frustrazione della portata garantistica dello Statuto⁹⁷.

⁹⁶ Così Miceli R., *La motivazione degli atti tributari*, in Fantozzi A., Fedele A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, 303-304.

⁹⁷ In questi termini Gallo F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. tribut.*, 2001, 1089.

Tuttavia, bisogna comprendere i motivi che hanno portato il legislatore tributario a non menzionare specificamente le circostanze istruttorie, pur espressamente richiamate dall'art. 3 della legge 241/1990 alla quale lo stesso art. 7 dello Statuto fa riferimento per individuare il contenuto della motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Un primo dato che emerge è che se le risultanze istruttorie non fossero state volutamente menzionate per farne venire meno la rilevanza sul piano della motivazione, avremmo, all'interno di una legge generale di principi, un'irragionevole dissonanza che annullerebbe del tutto la portata garantistica di una precedente disposizione generale, ovvero quella dell'art. 3 della legge 241/1990.

In altri termini, essendo l'art. 3 della legge generale sul procedimento amministrativo pienamente operante nella materia tributaria, poiché non costituisce oggetto di specifiche esclusioni da parte del legislatore ed è inoltre espressamente richiamato dall'art. 7 della legge 212/2000, esso non può che essere applicato nella sua interezza, in quanto una singola disposizione (l'art. 7 dello Statuto) non sembra comunque idonea a svalutare una disposizione generale che appare altresì in linea con altre disposizioni speciali, ossia con le previsioni delle singole leggi d'imposta in tema di motivazione.

Un ulteriore profilo di riflessione consiste nel fatto che l'art. 7 dello Statuto fa riferimento, espressamente ed in via principale, al disposto dell'art. 3 nella sua interezza; pertanto, se avesse voluto realmente comprimere la portata, avrebbe dovuto esplicitarlo con formula espressa, e non ellittica.

Il riferimento alla sola indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche si può spiegare con la circostanza che gli uni e le altre costituiscono i due corpi essenziali del concetto di motivazione, attinenti appunto ai fatti materiali ed alla giustificazione della pretesa, ed è soprattutto ad essi che l'art. 7 della legge 212/2000 si è voluto richiamare.

Le risultanze istruttorie si pongono, invece, in tale contesto, come termine di relazione necessaria con i due corpi essenziali, avendo la funzione di rendere compiuta la loro esposizione.

3.3 Il responsabile del procedimento: dalla legge 241/1990 allo Statuto dei diritti del contribuente.

La figura del responsabile del procedimento è quel soggetto che assume il ruolo di *leading authority* di ciascun procedimento amministrativo, vigilando su di esso dal momento propulsivo a quello conclusivo, gestendo le connessioni tra le varie fasi e costituendo uno stabile punto di riferimento per il cittadino, in omaggio ai principi di trasparenza ed efficienza dell'azione della P.A.⁹⁸.

La legge 241/1990 ha previsto che (salvo i casi in cui l'individuazione sia già disposta per legge o per regolamento) le pubbliche amministrazioni devono individuare, per ogni procedimento relativo ad atti di loro competenza, l'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale, in seno alla quale identificare il responsabile del procedimento, sia esso un funzionario dell'ufficio o lo stesso dirigente dell'unità organizzativa.

Con l'introduzione di questo importante istituto, il legislatore ha voluto porre rimedio ai problemi derivanti dalla mancanza di una *leading authority* che controllasse e si impegnasse a concludere positivamente l'*iter* procedimentale e che, nel contempo, fungesse da interlocutore dei soggetti interessati dall'azione amministrativa.

⁹⁸ Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Cazzato A., *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti "viziati": riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell'evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in Riv. dir. tribut., 2008, 147.

Al contrario, nel contesto normativo precedente la riforma del '90, sulla P.A. non incombeva alcun obbligo riguardante l'individuazione, all'interno dell'autorità amministrativa competente, dell'unità organizzativa responsabile della gestione procedimentale.

La mancanza di una guida che riconducesse ad unità la diversificazione delle competenze ed indirizzasse il procedimento verso la sua naturale conclusione aggravava una situazione di per sé già patologica.

In particolare, ciò comportava inevitabilmente: la frammentazione dell'azione amministrativa e conseguentemente un rallentamento dell'*iter* procedimentale; una irresponsabilità di fatto dei gestori del procedimento a causa della loro difficile identificazione con conseguente violazione dell'art. 28 Cost. nonché del principio di efficienza e trasparenza dell'azione amministrativa, attesa l'impossibilità per il privato interessato di controllare l'operato dei pubblici poteri.

In altre parole, l'amministrazione era *domina* assoluta del procedimento, non dovendo individuare le figure di cui sopra, né tantomeno comunicare ai privati notizie riguardanti i soggetti o gli uffici titolari della gestione del procedimento.

La riflessione dottrinale e gli interventi giurisprudenziali – che hanno spinto vigorosamente verso una riconsiderazione dei rapporti tra cittadino e P.A. – non potevano che determinare una soluzione normativa che ponesse riparo alla situazione appena descritta.

È quanto avvenuto con la previsione dell'individuazione di un'unità organizzativa all'interno della quale individuare un responsabile il cui nominativo, insieme all'unità competente, va comunicato ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti, a quelli che per legge devono intervenire nel procedimento e, su richiesta, a chiunque vi abbia interesse.

Quindi, in sintesi, le finalità di tale previsione sono individuabili nella volontà legislativa di: consentire agli interessati di venire a conoscenza dell'identità del responsabile del procedimento e di controllarne l'operato; responsabilizzare i dipendenti preposti alla gestione del procedimento, eliminando la situazione di anonimato in cui essi si trovavano, dando così piena attuazione all'art. 28 Cost.; rendere possibile una gestione unitaria ed organica del procedimento, evitando quei fenomeni di frammentazione e di stallo derivanti dall'assenza di un'autorità guida con evidenti effetti positivi in termini di efficienza dell'azione amministrativa.

La legge 15/2005 accentua la centralità della figura del responsabile, attribuendogli compiti predecisionali, e non più meramente istruttori. Tanto deriva dalle due disposizioni che danno al responsabile il compito di redigere un atto che sintetizzi le risultanze istruttorie da cui il dirigente si può discostare solo motivatamente (art. 6 novellato della legge 241/1990) e gli attribuiscono il compito di trasmettere al privato un preavviso del provvedimento negativo per consentire, nei procedimenti ad istanza, un contraddittorio preventivo rispetto alla decisione finale (art. 10-*bis* legge 241/1990).

Il responsabile del procedimento diventa così un quasi responsabile del provvedimento finale, partecipando in modo attivo alla fase costitutiva dell'elaborazione decisionale.

In ambito tributario, in ossequio al più volte rammentato principio di trasparenza, il comma 2 dell'art. 7 dello Statuto dei contribuenti statuisce che: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di

autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.

Sul tema si è pronunciata la Corte costituzionale⁹⁹, statuendo che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dal rappresentare un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma della Costituzione.

La Corte, riconoscendo l'infondatezza della censura mossa e contrastando la posizione del Collegio remittente, secondo la quale l'attività svolta dai concessionari della riscossione non pare configurabile come un vero e proprio procedimento, ha avuto, altresì, modo di precisare alcuni importanti punti fermi sull'argomento *de quo*.

Si è stabilito: che il provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarno ed elementare, che richiede, quanto meno, atti di notificazione e pubblicità; che i concessionari per la riscossione sono inquadrabili tra i soggetti privati cui compete l'esercizio di pubbliche funzioni e devono osservare gli adempimenti richiesti dall'art. 7 della legge 212/2000 anche per i procedimenti tributari, tra cui rientrano i cosiddetti “procedimenti di massa”, che conducono all'emanazione di provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari nonché i provvedimenti di natura non discrezionale; che, già fin da epoca precedente l'entrata in vigore della legge 212/2000, la giurisprudenza costituzionale aveva ritenuto applicabile ai procedimenti tributari la legge generale sul procedimento

⁹⁹ Corte Cost., ordinanza 9 novembre 2007, n. 377, in Boll. trib. inf., 2007, 1831. Con tale pronuncia, la Consulta ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lett. a) della legge 27 luglio 2000 n. 212, sollevata dalla Commissione tributaria regionale di Venezia, in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 97 della Costituzione.

amministrativo; che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino e la garanzia del diritto di difesa.

Tali aspetti rimarcano gli elementi essenziali del principio di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione, sancito dall'art. 97, primo comma, della Carta costituzionale e ripresi dall'art. 1, comma 1, della legge 241/1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15.

L'interpretazione giurisprudenziale che in più occasioni¹⁰⁰ è derivata dall'esame dei contenuti dell'ordinanza, volge alla sostanziale deduzione che le cartelle esattoriali senza indicazione del nominativo del responsabile del procedimento sono da ritenersi illegittime.

In realtà, giungere automaticamente a tali conclusioni solo sulla base del contenuto dell'ordinanza non risulterebbe corretto rispetto alla sfera di supremi interessi giuridici sulla quale la Corte costituzionale, per mandato, è chiamata a decidere.

L'ordinanza, infatti, nel ribadire la legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2 della legge 212/2000 e nell'indicare che tale istituto deve applicarsi sia agli atti dell'amministrazione finanziaria *stricto sensu*, sia a quelli dei concessionari della riscossione, non fa menzione (e mai potrebbe farla, viste le specifiche attribuzioni della Corte costituzionale) delle conseguenze di una violazione di tale obbligo, piuttosto che della nullità delle cartelle prive di tale requisito.

L'ordinanza citata si pone, dunque, in perfetta armonia con la giurisprudenza costituzionale e di legittimità, secondo cui il contribuente deve essere posto in condizione, non solo di conoscere la pretesa impositiva in tutti i

¹⁰⁰ Per tutte, *cf.* sentenze delle Commissioni tributarie provinciali di Lecce, n. 517/2/07; Bari, n. 445/4/07; Lucca, n. 163/03/07; Piacenza, n. 103/02/07.

suoi elementi, ma anche di poter esercitare con modalità non eccessivamente difficoltose il proprio diritto di difesa, che passa anche attraverso la necessaria conoscenza del funzionario responsabile del procedimento tributario.

A tal proposito la giurisprudenza amministrativa ha chiarito che, in determinati casi, la mancata indicazione del responsabile del procedimento non determina l'illegittimità dell'atto.

Anche la Corte di Cassazione, rifacendosi al più generale principio della mera irregolarità degli atti privi dell'indicazione del responsabile del procedimento elaborato in ambito amministrativo, ha fatto già da tempo applicazione di tale assunto in materia fiscale, riconoscendo, ad esempio, l'irrilevanza di tale vizio per gli atti impositivi emessi in materia di imposta comunale sugli immobili¹⁰¹.

In sintesi, la posizione della giurisprudenza maturata nel corso degli anni, si riverbera in una incline sensibilità alle esigenze di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa, intendendo escludere l'annullabilità di quei provvedimenti che, ancorché affetti da violazioni formali di norme sul procedimento, non ledono interessi sostanziali del privato soggetto all'azione amministrativa.

Infatti, l'annullamento per motivi eminentemente formali di un provvedimento amministrativo sostanzialmente legittimo produrrebbe il solo effetto di aggravare l'azione dei pubblici uffici, costretti a rinnovare l'*iter* procedimentale per adottare un provvedimento dello stesso tenore.

Tali teorie, tra l'altro, ben si conciliano con il citato principio di efficienza sancito dall'art. 1 della stessa legge 241/1990, e, più in generale, con il principio di buon andamento della pubblica amministrazione enunciato dall'art. 97 Cost.

¹⁰¹ Cfr., in tal senso, Cass., 24 novembre 2004, n. 22197, in Riv. giur. trib., 2005, 227.

La prefata ordinanza n. 377/2007 della Corte costituzionale ha innescato una serie di pronunce sull'effettivo rilievo da dare alla mancata indicazione del responsabile del procedimento in una cartella di pagamento.

In particolare, le Commissioni tributarie provinciali di Lecce, Bari, Lucca e Piacenza si sono adeguate ai principi dettati dalla Corte costituzionale, dichiarando illegittime le cartelle di pagamento in cui non viene indicato il responsabile del procedimento¹⁰².

I Collegi di Milano e Torino, invece, affermavano, nell'ambito delle loro pronunce, la legittimità dell'atto finale privo dell'indicazione del responsabile del procedimento.

Pertanto, per far luce sull'annosa questione della validità della cartella di pagamento priva del nominativo del responsabile del procedimento è stato necessario l'intervento del legislatore attraverso l'emanazione dell'art. 36, comma 4-ter del d.l. 31 dicembre 2007, n. 248.

Tale disposizione recita che: "La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modifiche, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse".

Dunque, per effetto di tale intervento legislativo, le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati dal 1° giugno 2008 devono contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei responsabili dei procedimenti di iscrizione a ruolo

¹⁰² Sul punto si rinvia a Comm. Trib. Prov. di Lecce n. 517/2/07; Comm. Trib. Prov. di Bari n. 445/4/07; Comm. Trib. Prov. di Lucca n. 163/03/07; Comm. Trib. Prov. di Piacenza n. 103/02/07.

(ente creditore), nonché di emissione e notificazione della medesima cartella di pagamento (agente della riscossione).

La nuova disposizione conferma indirettamente che prima della sua entrata in vigore la mancata indicazione del requisito in questione non comportava la nullità della cartella di pagamento.

Nell'ambito della pronuncia della Consulta prima citata ciò che risalta è il costante orientamento maturato nel corso degli anni, teso a ritenere applicabile, ai procedimenti tributari, la legge generale sul procedimento amministrativo 241/1990, già in virtù dell'ordinanza n. 117 del 2000 della stessa Corte, antecedente all'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente.

Ebbene, con specifico riferimento alla legge generale sul procedimento amministrativo, la mancata indicazione formale del responsabile del procedimento, può avviarsi attraverso l'applicazione della "norma suppletiva" di cui all'art. 5, che individua, quale responsabile del procedimento, il funzionario preposto all'unità organizzativa competente.

Di conseguenza, un'eventuale omissione di tale requisito nella cartella di pagamento non è tale da incidere sulla legittimità del procedimento finale, risolvendosi piuttosto in una mera irregolarità.

La portata residuale dell'art. 5 della legge 241/1990, nonché la sua funzione di surrogare del tutto la previsione dell'art. 7, comma 2, lett. a) della legge 212/2000 è stata, in più occasioni, rimarcata dalla costante giurisprudenza che ne ha confermato la piena attuazione in tutte le forme del contraddittorio.

Inoltre, in base ad un orientamento *pro fisco*, il regime delle invalidità formali di cui all'art. 21-*octies* della legge 241/1990 è applicabile anche ai provvedimenti amministrativi dell'agente della riscossione e, pertanto, non è annullabile la cartella esattoriale priva dell'indicazione delle generalità del responsabile del procedimento preordinato all'emissione.

Ed invero, nel caso di cartelle esattoriali, l'attività del concessionario è vincolata in tutti i suoi aspetti, ossia il contenuto dell'atto è per intero predeterminato dalla legge.

Tale natura di atto vincolato porrebbe la cartella di pagamento priva dell'indicazione del responsabile del procedimento in una condizione di non annullabilità sancita dall'art. 21-*octies*, comma 2 della legge 241/1990, introdotto dalla legge 15/2005, secondo cui “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

3.4 Accesso agli atti: la disciplina contenuta nella legge 241/90 e i limiti in ambito tributario.

Sebbene prima del varo della legge 241/1990 il legislatore era già intervenuto settorialmente al fine di tutelare il principio di trasparenza, sollecitato soprattutto da poderose spinte comunitarie verso l'adeguamento della legislazione nazionale al principio di estensibilità dell'azione amministrativa, solo nel 1990, con il varo della normativa di riforma del procedimento amministrativo, nel percepire appieno l'indispensabilità del grimaldello dell'accesso come strumento di assicurazione democratica della trasparenza dell'*agere* dei pubblici poteri, ha dato la stura ad una rivoluzione

copernicana; così l'azione pubblica, da sempre trincerata dietro un manto di impenetrabilità, diventa penetrabile dal privato¹⁰³.

Orbene, l'accesso ai documenti amministrativi rappresenta un fondamentale precipitato applicativo del principio di trasparenza.

L'art. 22, comma 2 della legge 241/1990, infatti, come da ultimo modificato dalla legge 69/2009, stabilisce che "l'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza".

Al diritto di accesso si è inteso assegnare un ruolo peculiare nell'ambito dell'ordinamento, elevandolo a strumento di contemperamento delle contrapposte esigenze di celerità dell'azione amministrativa e di garanzia degli interessi dei soggetti titolari di situazioni giuridiche incise dall'*agere* pubblico.

¹⁰³ Ardito F., *Il diritto di accesso nel procedimento tributario*, in Boll. tribut., 1999, 13, 1016; Azzoni V., *Sull'accesso agli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 2002, 47, 17440; Basilavecchia M. – Di Siena M. – Lupi R., *I principi generali del diritto amministrativo "salvano" l'accesso agli atti tributari*, in Dialoghi trib., 2009, 1, 42; Borrelli P., *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, in Corr. trib., 2005, 30, 2377; Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Casarsa M., *La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario*, in Fisco oggi, 2006; Ceniccola A., *Partecipazione ed accesso nel diritto tributario*, www.altalex.it, 2005; Di Gesù C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento tributario*, in Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, 2004, 1, 3; Ferlazzo Natoli L. – Martines F., *La legge n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*, in Rass. tribut., 2005, 1490; Ferlazzo Natoli L. – Martines F., *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*, in Boll. tribut., 2004, 1, 60; Grassi S. - De Braco S. C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, Padova, 1999; Grassi E., *Accesso ai documenti amministrativi nell'ambito del procedimento tributario – Il consiglio di stato rivede il proprio orientamento sul problema?*, in Fisco, 1998, 9, 3076; Grassi E., *Diritto di accesso ai documenti amministrativi e mezzi di tutela giurisdizionale nei confronti degli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 1995, 23, 5699; Grassi E., *Ancora in tema di accesso ai documenti amministrativi e dei mezzi di tutela giurisdizionale nei confronti degli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 1995, 37, 9109; Ianni G., *Accesso agli atti amministrativi e procedimento tributario: entro quali limiti opera l'esclusione di cui all'art. 24 comma 1, lett. B), L. 7 agosto 1990, N. 240*, in Giur. amm., 2009, 2, 75; Labriola R., *L'azionabilità del diritto di accesso ai documenti relativi al procedimento tributario*, in Boll. tribut., 1997, 6, 423; La Rosa S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in Riv. dir. tribut., 1996, II, 1119; Mifsud A., *L'applicabilità al procedimento amministrativo tributario dei principi fissati dal legislatore con la L. n. 241/1990 – Il "diritto di accesso"*, in Fisco, 1997, 16, 4392; Pisani M., *Il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario di accertamento*, in Fiscalitax, 2010, 2, 211; Voglino A., *Ancora in tema di accesso (amministrativamente negato, e giudizialmente accordato) agli atti del procedimento tributario di accertamento*, in Boll. tribut., 1997, 13, 1035.

Ora, dunque, ai destinatari dell'azione amministrativa è consentito tutelare i propri interessi sia in via diretta, mediante la partecipazione al procedimento amministrativo, sia indirettamente, attraverso la facoltà di conoscere la documentazione deliberata dall'amministrazione ai fini della ponderazione degli interessi pubblici e privati coinvolti nell'esercizio della funzione amministrativa e della conseguente determinazione finale.

Tale istituto nel corso degli anni è stato oggetto di modifiche legislative, scaturite, da un lato, dalle innovazioni del sistema costituzionale, e, dall'altro, dalle elaborazioni dottrinarie e dalle pronunce giurisprudenziali registrate in sede di applicazione della legge 241/1990.

Ci si riferisce, in particolare, alla legge 15/2005 che ha elevato il diritto di accesso a principio generale dell'attività amministrativa e ne ha decretato l'iscrizione alla giurisdizione esclusiva del G.A.

Il legislatore poi ha completato la disciplina dell'accesso con l'adozione del regolamento contenuto nel d.P.R. 12 aprile 2006, n. 184 che detta la disciplina delle modalità di esercizio del diritto.

Prima dell'intervento di riforma del 2009, l'art. 22, comma 2 della legge 241/1990, come riscritto dalla legge 15/2005, sanciva l'attinenza del diritto di accesso "ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera m) della Costituzione".

Il legislatore del 2005, aveva, dunque, voluto garantire uno *standard* di tutela uniforme a livello nazionale, salvo quanto precisava l'allora art. 22, comma 2, e cioè che "resta ferma la potestà delle Regioni e degli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, di garantire livelli ulteriori di tutela".

La legge 69/2009 ha eliminato tale inciso, spostandolo nella più pertinente sede dell'art. 29, dedicato appunto ai rapporti tra Stato e Regioni, dove, al comma 2-*bis*, viene precisato che: "attengono ai livelli essenziali delle prestazioni di cui

all'art. 117, comma 2, lettera m) della Costituzione, le disposizioni della presente legge concernenti gli obblighi per la pubblica amministrazione di garantire la partecipazione dell'interessato al procedimento, di individuarne un responsabile, di concluderlo entro il termine prefissato e di assicurarne l'accesso alla documentazione amministrativa, nonché quelle relative alla durata massima dei procedimenti”.

La disciplina statale in materia di accesso vincola l'attività amministrativa delle regioni e degli enti locali, e perciò la potestà legislativa e normativa di tutti gli enti del governo territoriale, con riferimento alle materie di loro competenza, ma fa comunque salva la potestà di tali enti di garantire livelli ulteriori di tutela nell'ambito delle rispettive competenze e dell'esercizio dei propri poteri normativi.

L'accesso alla documentazione amministrativa costituisce una delle pietre miliari della disciplina del procedimento amministrativo e misura di sicura democratizzazione dell'attività della pubblica amministrazione.

Lo scopo principale è quello di consentire la partecipazione informata all'*agere publicum* e come effetto quello di prevenire, per quanto possibile, l'insorgere di contenzioso giurisdizionale in ordine ad atti e comportamenti dell'amministrazione.

L'accesso, dunque, è considerato uno degli strumenti attraverso i quali viene concretamente ad essere realizzata la partecipazione del privato al procedimento amministrativo, nell'ottica di una piena e trasparente integrazione delle attività svolte da quest'ultimo con l'esercizio della pubblica funzione.

L'accesso ai documenti si è rivelato, quindi, in questi anni uno strumento potentissimo nelle mani dei cittadini.

A suo merito va sicuramente ascritta una crescita non indifferente del livello complessivo di trasparenza e in definitiva di imparzialità dell'azione amministrativa.

Ma l'accesso è stato verosimilmente anche quello, tra gli istituti disciplinati dalla legge sul procedimento amministrativo, più interessato da pronunce giurisprudenziali, che ne hanno definito i contorni e precisato gli ambiti di esplicazione.

Non pochi di questi contributi, ormai consolidati, trovano ora veste normativa nella legge 15/2005, la quale, come *supra* rammentato, con gli articoli 15, 16 e 17, ha rispettivamente sostituito gli articoli 22, 24 e 25, comma 4 della legge 241/1990, in tema di accesso ai documenti.

Pur nella consapevolezza dell'inevitabile esigenza dell'istituto, il legislatore ha comunque avvertito la necessità di individuare una serie di atti che, per motivi di opportunità, sono sottratti al diritto di accesso.

Per questi ultimi, pertanto, l'interesse pubblico alla riservatezza dell'intero procedimento amministrativo è stato valutato come prevalente rispetto all'interesse del privato a conoscere i contenuti, pur con la naturale previsione di forme alternative di tutela, le quali vengono ad assumere connotati specifici in ragione della peculiarità della materia trattata.

Per quanto qui ci interessa, il nuovo testo dell'art. 24 statuisce, al comma 1 lett. b), che il diritto di accesso è escluso "nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

Ad una prima lettura, si potrebbe osservare come il legislatore, nel dettare una disposizione così categorica, abbia sferrato un chiaro e duro colpo al rapporto fisco-contribuente, ispirato ai principi del contraddittorio procedimentale, della partecipazione e della trasparenza, che sembrano aver trovato definitivo albergo nel nostro ordinamento tributario, alla luce soprattutto del menzionato Statuto.

È pur vero, però, che nel procedimento tributario trovano oggi riconoscimento, in seguito all'emanazione dello Statuto, i principi di partecipazione e tutela del contraddittorio procedimentale, ulteriormente rafforzati dopo gli interventi

normativi volti ad individuare nuove e più pregnanti forme di collaborazione e dialogo fra amministrazione e contribuente.

Appare quindi opportuno insistere su questi principi per far valere il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario.

Del resto, la legge 212/2000 è da ritenersi legge ad efficacia rafforzata e configura proprio la “particolare norma che regola i procedimenti tributari” richiamata dall’art. 24, comma 1, lett. b) della legge 241/1990¹⁰⁴.

Ma quali sono le disposizioni dello Statuto che bisogna invocare per far valere il diritto ad accedere agli atti di un procedimento tributario?

In primis, l’art. 7, recante “Chiarezza e motivazione degli atti”, che stabilisce, al comma 1, che “gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art. 3 della l. 7 agosto, n. 241”, dovendo indicare “i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione” e, “se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”.

La norma, dunque, impone all’amministrazione finanziaria di riportare integralmente, in ogni atto tributario nel quale sia formata e/o esternata una sua decisione – e, dunque, non solo nell’avviso di accertamento, ma anche in quelli endoprocedimentali – i contenuti degli atti presupposti ovvero di richiamare questi ultimi *per relationem*, di allegarli e quindi, del pari, di notificarli.

La *ratio* di tale disposizione è da ricondursi all’esigenza di superare una concezione meramente formale e tecnica del principio del contraddittorio e dell’inviolabilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisce elemento caratterizzante, non solo della

¹⁰⁴ Infatti, con la sentenza n. 7080 del 14 aprile 2004 della Corte di Cassazione, è stata riconosciuta la “supremazia gerarchica” della legge in commento sulle altre disposizioni dell’ordinamento tributario vigente, con l’invito all’interprete di considerare prevalente la norma stessa su tutte le altre. Lo stesso Statuto, del resto, all’art. 1, ha attribuito alle proprie disposizioni, in quanto attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, il valore di “principi generali dell’ordinamento tributario” derogabili o modificabili “solo espressamente e mai da leggi speciali”.

funzione giurisdizionale, ma della maggior parte delle attività dei pubblici poteri.

A tal riguardo, è stato osservato che la preclusione generale di accessibilità agli atti tributari è da ritenersi soccombente dinanzi al diritto riconosciuto al contribuente di avere contezza degli atti e documenti, di suo interesse, formati dall'amministrazione finanziaria e richiamati in altri atti che gli siano stati notificati, al fine di verificarne la legittimità formale, la congruità della relativa motivazione e sindacarne, se del caso, i contenuti¹⁰⁵.

Alla luce di quanto sopra affermato, il contribuente, anche al fine di curare o difendere i propri interessi giuridici, dovrà avere integrale conoscenza, anche prima dell'emanazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, di un avviso di accertamento, di tutti gli atti formati nella fase dell'attività ispettiva, qualora, così come prescrive l'art. 7, comma 1 dello Statuto, gli stessi siano richiamati o costituiscano il presupposto di altri atti già notificati o posti in visione al contribuente.

Ma oltre alla citata disposizione, vi è un'altra disposizione dello Statuto che si reputa decisiva ai fini dell'anticipazione del diritto di accesso documentale alla fase precedente alla formazione del provvedimento finale.

In particolare, l'art. 12, comma 7 della legge 212/2000 – in merito ai diritti e alle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali – ha previsto, al fine di avviare un vero e proprio contraddittorio tra le parti, che “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

¹⁰⁵ Cfr. Borrelli P., *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, in *Corr. tribut.*, 2005, 30, 2377.

accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Ne consegue che il modello partecipativo delineato dallo Statuto –pur riferendosi esclusivamente alle verifiche per le quali esiste un obbligo legale di verbalizzazione - individua nella chiusura dell’attività ispettiva il momento in cui diviene indispensabile il coinvolgimento del contribuente nel procedimento tributario.

È evidente, pertanto, come tale previsione sarebbe svuotata di significato qualora il diritto di accesso venisse riconosciuto solo dopo l’emanazione dell’avviso di accertamento.

Perciò la strumentalità del diritto di accesso documentale rispetto alla partecipazione del contribuente al procedimento tributario impone di riconoscere la sua azionabilità almeno nello stesso momento in cui è esercitabile la facoltà di formulare osservazioni e richieste. E cioè, dopo la chiusura dell’istruttoria o, comunque, prima dell’emanazione dell’avviso di accertamento.

Infine, più in generale, il riferimento è all’art. 10, comma 1 dello Statuto, che stabilisce il principio di lealtà nei rapporti tra contribuente e fisco, improntati, in ogni fase del procedimento di accertamento tributario, alla collaborazione e alla buona fede.

Corollari di tale principio trovano espressione in una serie di altre disposizioni dello Statuto, vale a dire nell’art. 2 sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, nell’art. 5 sulle informazioni del contribuente e nell’art. 6 sulla conoscenza e la semplificazione degli atti.

Inoltre c'è chi ha sottolineato che il diritto di accesso potenzialmente negato è fondamentalmente sostituito da generali obblighi di evidenza ai fini della legittimità degli atti di accertamento¹⁰⁶.

Il riferimento più significativo è alle disposizioni in materia di motivazione, in base alle quali l'atto di accertamento deve dare contezza dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato, delle disposizioni in materia che sono state applicate, 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, con la precisazione che se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, fatta eccezione della circostanza per cui quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Il livello di analisi con cui è disciplinata la componente motivazionale dell'atto impositivo appare altamente indicativa di una precisa volontà di assicurare comunque un adeguato livello di trasparenza.

In ogni caso, inoltre, quand'anche dovesse essere attivata la fase contenziosa, le garanzie per il destinatario dell'atto impositivo sono ulteriormente assicurate dalle previsioni di cui al comma 1 dell'art. 7 del d. lgs. 546/1992, per effetto del quale le Commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Se è di tutta evidenza come l'intervento degli organi giurisdizionali tributari non debba essere indicato come unico rimedio risolutivo ai fini della

¹⁰⁶ Cfr. Pisani M., *Il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario di accertamento*, in *Fiscalitax*, 2010, 2, 211.

tematica in esame, è pur vero che un sistematico inquadramento della normativa consente di scorgere agevolmente una posizione del contribuente come assistita da sufficienti garanzie, pur nella salvaguardia delle esigenze pubblicistiche sottese alla fondamentale funzione tributaria.

3.5 La partecipazione al procedimento amministrativo ed al procedimento tributario.

L'istituto della partecipazione nel procedimento amministrativo¹⁰⁷ è stato disciplinato, in via generale, per la prima volta, dalla legge 241/1990 (Capo III),

¹⁰⁷ Bellè B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. tribut.*, 1997, 444; Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Carpentieri P., *Autorità e consenso nell'azione amministrativa. Alcuni spunti di riflessione*, in www.giustamm.it e in *Giust. amm.*, 2005, 3, 576; Ceniccola A., *Partecipazione ed accesso nel diritto tributario*, www.altalex.it, 2005; Crovato F., *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in AA.VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Di Pietro A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria"* coordinati da Victor Uckmar, Padova, 2000, 531; Guidara A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA. VV. (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; La Rosa S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Manca M., *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *Fisco*, 2003, 2, 426; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010; Martines F., *Partecipazione procedimentale e garanzie dei privati. L'esperienza dell'ordinamento tributario. Luci ed ombre*, in *Giust. amm.*, 2007, 3, 559; Moscatelli M. T., *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Salvini L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 e in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria"* coordinati da Victor Uckmar, Padova, 2000, 577; Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, 1990; Sorace D., *Accordi amministrativi e accertamenti con adesione*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010.

che ha costituito un punto fermo nell'evoluzione, democraticamente ispirata, dei rapporti tra amministrazione e cittadino¹⁰⁸.

Con gli strumenti partecipativi, introdotti nelle varie fasi procedurali, si afferma pienamente il principio della cooperazione nell'esercizio della funzione amministrativa.

Il ruolo di collaborazione assegnato al privato nell'ambito del procedimento ha comportato un nuovo modo di intendere il procedimento stesso: non più, e non solo, come la serie di atti e fasi che conducono all'adozione del provvedimento finale¹⁰⁹, ma anzitutto come luogo ideale per il confrontarsi e il contemperamento degli interessi (pubblici e privati) coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa.

La visione più risalente del procedimento amministrativo è stata così superata dalla legge 241/1990, che ha introdotto diversi moduli e strumenti partecipativi nel procedimento.

Si approda, in questa direzione, ad una visione dinamica del procedimento che pone l'accento preliminare sullo scopo cui esso tende.

Gli strumenti di partecipazione introdotti dalla legge 241/1990, successivamente integrati e perfezionati dalle norme di modifica della legge 15/2005, tendono indubbiamente a garantire il pieno svolgimento nel procedimento amministrativo delle seguenti tre funzioni: la funzione di controllo e verifica sull'esercizio della funzione pubblica; la funzione di evidenziazione degli interessi; la funzione di collaborazione nello svolgimento dell'attività amministrativa¹¹⁰.

In particolare, la funzione di controllo è garantita dal riconoscimento, nei confronti del destinatario del provvedimento finale e degli altri soggetti che ne

¹⁰⁸ Cfr. Bassi F., *Amministrazione e consenso*, in Riv. dir. trim. pubbl., 1992, 749.

¹⁰⁹ Sandulli A. M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1949; Virga P., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1992, 63.

¹¹⁰ Per una ricostruzione puntuale si rimanda a Virga P., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998.

abbiano interesse, del diritto di ricevere la comunicazione dell'avvio del procedimento (art. 7), nonché di prendere visione degli atti del procedimento e di presentare memorie e documentazione di cui l'amministrazione deve tenere conto nel corso dell'istruttoria (art. 10).

Giova rammentare che la legge 15/2005, in questa prospettiva, ha integrato il contenuto della comunicazione di avvio *ex art. 7*, precisando che essa debba indicare (anche) la data entro la quale il procedimento deve concludersi, i rimedi esperibili in caso di inerzia dell'amministrazione e la data di presentazione dell'eventuale istanza da parte del privato che ha promosso l'esercizio dell'attività (art. 5 legge 15/2005).

Ai privati, dunque, è garantito in misura rafforzata, oltre il diritto di partecipare/controllare l'operato dell'amministrazione nei suoi contenuti, anche quello di vigilare in ordine al rispetto dei tempi del procedimento, la cui eccessiva dilatazione sovente finisce per vulnerare l'interesse vantato nei confronti dell'amministrazione.

La funzione di valorizzazione degli interessi è tutelata attraverso le norme che assicurano ai soggetti che vi abbiano interesse la possibilità di informare l'amministrazione in ordine alla rilevanza giuridica della propria posizione attraverso la presentazione di memorie e documenti utili all'istruttoria.

La funzione di collaborazione piena all'azione amministrativa, infine, trova la propria realizzazione, oltre che attraverso l'esercizio delle suindicate facoltà, attraverso la possibilità di concludere, in presenza di determinati presupposti, accordi con l'amministrazione destinati a integrare o, addirittura, sostituire il provvedimento finale.

La riforma di cui alla legge 15/2005 ha portato a compimento l'evoluzione della funzione del procedimento, da modulo di controllo dell'azione amministrativa a momento di sintesi della collaborazione fra cittadino ed amministrazione.

Espressione di questo importante processo è, senza dubbio, l'introduzione da parte dell'art. 6 della legge 15/2005 dello strumento del c.d. preavviso di rigetto (art. 10-*bis* della legge 241/1990) per i procedimenti su istanza di parte.

La disposizione impone al responsabile del procedimento di comunicare all'interessato le ragioni del provvedimento negativo che intende adottare, concedendo a quest'ultimo la facoltà di presentare, nel termine di dieci giorni, memorie scritte e documenti in ordine alle ragioni del diniego.

Il destinatario del preavviso è, dunque, messo nelle condizioni di anticipare la propria difesa alla fase antecedente l'assunzione del provvedimento finale, con un consistente vantaggio in termini di costi e di tempi del procedimento.

Conoscere anticipatamente le ragioni che verranno poste a base del diniego dovrebbe consentire, infatti, di ridurre notevolmente il numero dei ricorsi all'autorità giurisdizionale, lasciando che la fase contenziosa si apra esclusivamente nelle ipotesi di insanabile conflitto fra le parti.

Secondo le intenzioni della nuova disposizione dovrebbe ridursi il rischio che vengano sottoposte al vaglio dei giudici fattispecie, non infrequenti nel previgente sistema, in cui il provvedimento sia impugnato per motivi meramente formali attinenti la violazione delle garanzie procedurali.

La forma di partecipazione introdotta dall'art. 10-*bis* della legge 241/1990 è accompagnata anche da un'altra importante novità inserita all'ultimo comma dell'art. 10, laddove è imposto all'amministrazione procedente di tenere conto delle osservazioni e contributi forniti dal privato, rendendone espressa valutazione in sede di motivazione.

In sostanza, il legislatore ha voluto impedire all'amministrazione di trascurare le deduzioni e la documentazione fornite dal privato, obbligando l'autorità a motivare il proprio dissenso.

Orbene, anche questo inciso introdotto dalla legge 15/2005 rappresenta un significativo passo verso una forma di partecipazione procedimentale maggiormente ispirata a canoni di effettività e concretezza.

È stato osservato¹¹¹ che lo spirito innovatore della legge 15/2005, incentrato sul ruolo del privato nel procedimento amministrativo sia smorzato da quanto disposto dall'art. 21-*octies*, secondo comma della legge 241/1990, dove si stabilisce che “il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

In verità, il tradimento dello spirito innovatore, volto a garantire una maggiore e più consapevole partecipazione del privato al procedimento, è solo apparente in quanto la norma non costituisce un limite alla tutela del privato ma è il giusto contr'altare rispetto alla nuova forma di partecipazione. In altri termini, a fronte di nuovi obblighi per l'amministrazione procedente, volti a stimolare il destinatario del provvedimento a fornire un contributo alla formazione del contenuto dell'atto e, soprattutto, a fronte dell'obbligo per l'amministrazione di anticipare la propria volontà di assumere un provvedimento negativo (art. 10-*bis* della legge 241/1990), appare coerente la scelta di responsabilizzare il ruolo del privato evitando che possa giovare di fattispecie di illegittimità formale che non hanno effettiva ricaduta sul suo stesso interesse (sostanziale e/o processuale).

Dei rapporti fra l'art. 21-*octies* e l'art. 10-*bis* si è occupata la giurisprudenza per verificare se il principio del raggiungimento dello scopo (accolto dall'art. 21-*octies*) possa far ritenere irrilevante l'omissione della comunicazione delle ragioni ostative all'accoglimento dell'istanza quando l'amministrazione

¹¹¹ Barone G., *I modelli di partecipazione procedimentale*, in www.giustamm.it, 2005.

dimostri che il provvedimento finale non avrebbe comunque assunto diverso contenuto.

In proposito, allo stato, possono individuarsi due opposti orientamenti: da un lato, in alcune pronunce, si è sostenuto che, non potendosi rinvenire una *ratio* analoga fra le due disposizioni, all'art. 10-*bis* non può estendersi il meccanismo sanante dell'art. 21-*octies*¹¹²; in direzione opposta, altri giudici hanno propeso per la soluzione che ritiene applicabile la disciplina dell'art. 21-*octies* a tutte le forme di comunicazione destinate al privato nel corso del procedimento, ivi compresa quella prevista dall'art. 10-*bis*¹¹³.

La partecipazione in senso stretto indica la cooperazione che si realizza nel procedimento, in forza delle garanzie previste dall'ordinamento.

Il diffondersi delle forme partecipative-collaborative nei rapporti procedurali è stato tanto più elevato quanto più si è affermato nell'ordinamento democratico l'esercizio della funzione amministrativa secondo schemi non più autoritativi ed unilaterali ma anche con prospettive di convenzionalità e cooperazione con gli amministrati, in una logica di equilibrato confronto degli interessi coinvolti nel procedimento.

La partecipazione diviene elemento di “giustificazione intrinseca” del provvedimento finale; in altri termini, l'atto non trova la propria fonte in un *quid* estraneo ad esso, il potere autoritativo dell'amministrazione (“giustificazione estrinseca”), ma nel modulo procedimentale con il quale il potere è esercitato¹¹⁴.

Questa concezione della partecipazione nel procedimento trova il proprio fondamento, preliminarmente, nel dettato dell'art. 97, primo comma Cost., dove, attraverso il principio di imparzialità, si pone all'amministrazione

¹¹² TAR Puglia, 10 aprile 2006, n. 1261, 28 maggio 2006, n. 2125.

¹¹³ TAR Valle d'Aosta, 18 gennaio 2006, n. 1; TAR Veneto, 13 settembre 2006, n. 3421.

¹¹⁴ Cassese S., *Il privato e il procedimento amministrativo. Una analisi della legislazione e della giurisprudenza*, in Arch. giur., 1970, 25.

l'obbligo di promuovere all'interno del procedimento una ponderazione degli interessi giuridicamente rilevanti sulla scorta della quale dovrà compiersi la scelta discrezionale.

Corollari di tale principio costituzionale sono i canoni di partecipazione, trasparenza, pubblicità e ragionevolezza cui l'azione amministrativa deve adeguarsi.

Al principio di imparzialità si unisce quello del buon andamento dell'amministrazione da considerare espressione di efficienza ed economicità.

La partecipazione procedimentale affonda le proprie radici anche nel dettato degli artt. 24 e 113 Cost., i quali, ancorché destinati a disciplinare gli ambiti della tutela giurisdizionale nei confronti dell'amministrazione, costituiscono senz'altro un implicito riconoscimento del diritto degli amministrati di far valere, anche nella fase procedimentale, la propria posizione giuridica soggettiva.

La disciplina desumibile dal Capo III della legge 241/1990 della partecipazione procedimentale, *sub specie* di partecipazione in senso stretto, è ipotizzata con riferimento prevalentemente a posizioni di interesse legittimo pretensivo in ragione delle quali il privato interviene nel procedimento, non per avversare l'iniziativa dell'amministrazione procedente, quanto piuttosto per co-gestire con essa la funzione.

Il contraddittorio rappresenta l'altra forma di partecipazione che caratterizza i procedimenti, prevalentemente di natura vincolata, nei quali il privato esprime un interesse, di natura oppositiva, in posizione di antagonismo rispetto all'amministrazione.

Da questo punto di vista, dunque, il contraddittorio non è istituito proprio soltanto del rito processuale, anche se da esso è mutato.

Esso è espressione di un principio giuridico generale di matrice costituzionale.

Nell'ambito del diritto processuale, il contraddittorio esprime l'esigenza che alla formazione dell'atto giurisdizionale possano partecipare tutti coloro che ne sono destinatari.

Per la realizzazione di questa esigenza, imposta dalla Costituzione, occorre che a ciascuna parte interessata sia riconosciuta la possibilità di costituirsi in giudizio e, in tal modo, partecipare all'attività di istruzione e decisione della causa.

Il contraddittorio processuale trova il proprio fondamento costituzionale nell'art. 111 Cost. che impone il modulo del giusto processo, regolato dalla legge, da svolgersi in contraddittorio fra le parti.

Trasponendo questi elementi nell'ambito del procedimento amministrativo, è possibile individuare i tratti distintivi di uno schema di rapporto fra privato ed amministrazione procedente che, sebbene non riconducibile alla formula della partecipazione collaborativa di cui si è detto, rimane comunque ancorato a ben precisi vincoli di garanzia.

Lo schema di partecipazione derivante dalla trasposizione del contraddittorio processuale nel procedimento è, per certi versi, di natura diversa, più attenuata, rispetto alla co-gestione cui mira, tendenzialmente, la partecipazione in senso stretto.

Per tale ragione si ritiene più coerente con esigenze di natura sistematica ricondurre il primo alla matrice costituzionale dell'art. 111 Cost. e la seconda all'art. 97 Cost.

Il procedimento di accertamento tributario deve inquadrarsi, in linea generale, nel novero dei procedimenti di esercizio della funzione pubblica, *sub specie* di funzione impositiva.

Con riferimento alla dinamica dei rapporti fra fisco e contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento tributario dovrebbero applicarsi, dunque, le

disposizioni sopra esaminate che presiedono all'attuazione della partecipazione procedimentale nelle sue diverse forme.

Invece, al contrario, è da registrare nei confronti della materia tributaria un atteggiamento di chiusura del legislatore, il quale, all'art. 13 della legge 241/1990, esclude espressamente l'applicazione delle norme del capo III della legge stessa ai procedimenti tributari.

Analogamente, il nuovo testo dell'art. 24 della medesima legge esclude l'applicazione della disciplina sull'accesso ai procedimenti di accertamento tributario.

La soluzione adottata dal legislatore non convince anche per il fatto che essa è stata, con ogni probabilità, suggerita dai risultati cui era pervenuta una parte della dottrina e della giurisprudenza amministrativa legata ad un giudizio svalutativo del procedimento tributario che merita di essere definitivamente superato.

In questo senso militano considerazioni di ordine giuridico, logico-sistematico, di opportunità.

Dal punto di vista strettamente giuridico, è pacifico che anche l'esercizio della funzione impositiva sia vincolato al rispetto dei principi di buon andamento ed imparzialità *ex art. 97 Cost.*, legalità ed equità *ex artt. 23 e 53 Cost.*

Corollario di tali principi, applicabile alla serie procedimentale avviata per l'esercizio della funzione impositiva è, senza ombra di dubbio, la tutela della posizione dell'interessato che, abbandonando un ruolo di sudditanza, deve essere posto nelle condizioni di esercitare (tramite il riconoscimento delle facoltà accordate nel procedimento amministrativo) un ruolo attivo e collaborativo.

A parte il richiamo alle disposizioni costituzionali di principio, non può trascurarsi il testo delle norme introdotte dal legislatore ordinario con lo Statuto dei Diritti del Contribuente.

L'art. 12 del corpo normativo, che pone le basi per un ripensamento dell'equilibrio nei rapporti fra fisco e contribuente, stabilisce che l'ufficio impositore, prima di adottare l'avviso di accertamento, deve attendere il decorso di sessanta giorni dalla chiusura della fase istruttoria al fine di consentire al contribuente (cui deve essere inviata copia dell'atto conclusivo dell'istruttoria, il processo verbale di constatazione) di produrre memorie, documenti e, comunque, partecipare al procedimento.

L'art. 12 dello Statuto risponde, per certi versi, alle stesse esigenze di garanzia che stanno alla base della disciplina introdotta con l'art. 10-*bis* della legge 241/1990.

Ed invero, il contribuente, con la notifica dell'atto conclusivo delle indagini (il processo verbale di constatazione) è posto nelle condizioni (attraverso l'assegnazione di un congruo termine) di poter contestare elementi dell'accertamento che non condivide, prima che l'amministrazione finanziaria adotti l'avviso di accertamento.

Sulla portata applicativa di detta disposizione si è anche pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, che, con una sua pronuncia (sent. n. 6201/2005), ha dissipato ogni dubbio affermando che il principio del contraddittorio costituisce elemento caratterizzante non solo per la funzione giurisdizionale ma nella maggior parte dell'attività dei pubblici poteri, cioè nella serie degli atti istruttori che precedono l'adozione del provvedimento finale¹¹⁵.

Anche dal punto di vista logico-sistematico, la partecipazione procedimentale non può non essere riconosciuta anche nel procedimento tributario.

Ora, la costruzione del rapporto fisco-contribuente alla luce dei canoni di efficienza, collaborazione e buona amministrazione, di matrice costituzionale, a prescindere dalle norme di rango ordinario, conduce l'interprete alla fissazione

¹¹⁵ La sentenza è pubblicata in *Rass. trib.*, 2005, 1270, con nota di Ferlazzo Natoli L. - Ingrao G., *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*.

del principio, immanente nel sistema tributario, secondo il quale il contribuente deve poter cooperare nell'esercizio della funzione impositiva nelle diverse forme previste dall'ordinamento.

Seguendo queste premesse, parte della dottrina ha escluso che potesse accogliersi pienamente l'interpretazione letterale dell'art. 13 della legge 241/1990 che esclude la garanzia della partecipazione del privato alla fase istruttoria di accertamento tributario¹¹⁶.

Un sostegno alla proposta interpretazione dell'art. 13 della legge 241/1990 sopra indicata si può rinvenire in due pronunce emesse dai giudici amministrativi di primo e secondo grado con riferimento all'esclusione dell'applicazione delle norme sulla partecipazione ai procedimenti di approvazione degli atti di pianificazione urbanistica.

Infatti il Consiglio di Stato, con decisione n. 5720 del 24 ottobre 2000, ha accolto il gravame proposto da una società alberghiera che aveva impugnato la delibera del consiglio comunale avente ad oggetto una variante al piano urbanistico relativo ad una zona ad alta vocazione turistica. Fra i motivi di gravame, la società appellante aveva riproposto la censura, non accolta in primo grado, di violazione delle norme sulla partecipazione procedimentale di cui alla legge 241/1990. Il Comune resisteva all'appello su questo motivo, invocando l'esclusione stabilita dall'art. 13, primo comma.

L'appello della società alberghiera è stato accolto dal Consiglio di Stato, che ha giudicato fondata la censura di violazione delle garanzie di partecipazione procedimentale sul presupposto che, nel caso concreto, non potesse operare l'esclusione prevista dall'art. 13 in quanto un'esegesi sistematicamente e costituzionalmente orientata della disposizione conduce a ritenere che l'esclusione dell'applicazione delle norme sulla partecipazione possa operare

¹¹⁶ Ferlazzo Natoli L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. tribut., 1999, 773.

soltanto nel senso di evitare una duplicazione delle forme di partecipazione. Di conseguenza, qualora le disposizioni speciali non disciplinino espressamente forme di partecipazione adeguate, soccorre la normativa generale della legge 241/1990, che deve trovare applicazione, pertanto, anche nei settori esclusi.

Di analogo tenore anche la motivazione della sentenza del TAR Catania, pronunciata l'11 marzo 2004, n. 598, riferita ad un'ipotesi di approvazione da parte dell'autorità comunale di un piano generale degli impianti pubblicitari. Anche in questo caso i giudici, avendo riscontrato l'inadeguatezza delle norme speciali a garantire una effettiva partecipazione degli interessati all'istruttoria procedimentale, hanno pronunciato l'annullamento dell'atto finale per violazione delle norme del capo III della legge generale sul procedimento amministrativo.

La *ratio* che ha ispirato l'interpretazione dell'art. 13 nei casi sopra riportati è comune a quella che dovrebbe indurre a maggior ragione a superare il vincolo posto con fermezza dalla norma relativamente ai procedimenti tributari.

Infatti, nei procedimenti di accertamento tributario, l'importanza e utilità del rispetto delle garanzie procedurali è *in re ipsa* posto che, mercé l'instaurazione del contraddittorio nella fase procedimentale, il contribuente può contribuire all'istruttoria controllando l'esercizio dei poteri ispettivi, fornendo chiarimenti, documentazione e rilevando eventuali errori o omissioni.

La vigenza nell'ordinamento tributario, a far data dall'approvazione dello Statuto, della norma di cui all'art. 12 potrebbe indurre a formulare un giudizio di irrilevanza circa la proposta interpretazione estensiva dell'art. 13 della legge 241/1990.

Si ritiene, tuttavia, che anche dopo la disciplina della partecipazione ad opera dell'art. 12 dello Statuto, siano rimaste delle "zone d'ombra" per le quali è auspicabile l'applicazione del capo III della legge 241/1990.

In effetti, l'ambito di applicazione dell'art. 12 dello Statuto è limitato alla fase appena successiva alla conclusione delle ispezioni da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'instaurazione del contraddittorio è, dunque, limitata ad una fase nella quale la partecipazione può essere compromessa da una non compiuta conoscenza da parte del contribuente delle operazioni di verifica condotte nonché della successiva elaborazione, che sulla scorta dei risultati acquisiti l'amministrazione intende svolgere.

Infine, l'esercizio d'accesso agli atti del procedimento costituisce espressione, oltre che del canone di trasparenza dell'azione amministrativa, della garanzia partecipativa del privato.

Infatti, soltanto attraverso una compiuta e tempestiva conoscenza degli atti che compongono l'istruttoria procedimentale, il soggetto privato può offrire il proprio contributo all'esercizio della funzione da parte dell'amministrazione.

Tuttavia, analogamente a quanto stabilito con riguardo alle norme del capo III, l'art. 24 della legge 241/1990, come riformata dalla legge 15/2005, ha escluso i procedimenti tributari dal campo di applicazione delle regole sul diritto di accesso.

Del dibattito conseguentemente scaturito da tale esclusione si è dato conto nel paragrafo 3.4. del presente lavoro, ove si rimanda per maggiori approfondimenti.

3.6 L'autotutela: la disciplina generale e gli inusuali ambiti in materia tributaria.

Il potere di autotutela, sotto il profilo di teoria generale, va inteso come la capacità riconosciuta all'ente di riesaminare la propria attività al fine di assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico¹¹⁷.

Più specificamente, l'autotutela amministrativa consiste in un procedimento di secondo grado mediante il quale la P.A., rilevato un vizio di legittimità del provvedimento amministrativo, provvede a rimuoverlo dal mondo giuridico e con effetti *ex tunc*.

Siffatto potere, che permette alla P.A. di farsi "giustizia da sola", sacrificando anche aspettative o diritti sorti *medio tempore*, è legittimo soltanto se motivato da concomitanti e specifiche esigenze di pubblico interesse, da comparare con l'interesse pubblico e/o privato contrario all'autotutela.

In altri termini, occorre temperare l'interesse pubblico all'annullamento dell'atto illegittimo con l'interesse pubblico o privato a non rimuovere l'atto che ha inciso su posizioni giuridiche consolidate da molto tempo.

Non è sufficiente l'interesse generico al ripristino della legalità ovvero l'interesse alla *par condicio* tra amministrati. In buona sostanza, il principio di legalità dell'agire della P.A. non comporta anche l'obbligo per la stessa di riesaminare i propri atti illegittimi e ripristinare la legalità violata.

Tale istituto, nato dall'elaborazione giurisprudenziale e dalla riflessione dottrina, ha ricevuto un generale riconoscimento legislativo con la riforma della legge sul procedimento amministrativo, ove adesso, all'art. 21-*nonies*, è stabilito che: "Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies* può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse

¹¹⁷ Batti D., *L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in Fisco, 1994, 40, 9634; Benvenuti F., *Autotutela*, in Enc. dir., IV, 537; Buscema A., *Autotutela amministrativa e autotutela tributaria: profili comparativi e risvolti processuali*, in Finanza & fisco, 2001, 40, 4991; Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; Coraggio, *Autotutela*, in Enc. giur. Treccani, II; Ficari V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999; Ghetti, *Autotutela della pubblica amministrazione*, in Dig. (disc. Pubbl.), II, 80; Muscarà S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2005, 1, 71; Servidio S., *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in Fisco, 2004, 24, 3704.

pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole”.

Lo *ius poenitendi* della pubblica amministrazione non incontra quelle limitazioni che esistono per i contratti di diritto privato, per i quali vige il principio, secondo il quale non è sufficiente, di regola, una manifestazione di volontà di recesso di una delle parti per porre nel nulla il contratto. Essendo gli atti amministrativi atti unilaterali, l'amministrazione dispone di un'ampia discrezionalità nel disporre, senza il consenso del destinatario, il ritiro dei propri atti.

Ed inoltre, gli atti di ritiro emessi in via di autotutela godono della prerogativa della esecutorietà, nel senso che l'amministrazione, allorché voglia eliminare i propri atti invalidi, inopportuni o comunque non più rispondenti all'interesse pubblico, non ha bisogno di rivolgersi all'autorità giurisdizionale, ma può provvedervi direttamente ed autonomamente con un proprio provvedimento esecutivo.

In ambito tributario, oggetto della nostra ricerca, l'autotutela (assieme all'interpello, all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale) è classificata come istituto introdotto con la precipua finalità di contribuire alla prevenzione ed allo snellimento del contenzioso tributario.

Il potere di autotutela può essere considerato come un caso di genere scindibile in due casi si specie, ossia:

- autotutela ai fini di sanatoria: si ha quando un atto viziato viene annullato e rimesso in assenza del vizio di cui era affetto precedentemente; questa facoltà, ovviamente, è esercitabile purché non siano trascorsi i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi;

- autotutela a favore del contribuente: costituisce la facoltà dell'amministrazione di annullare atti che risultano illegittimi o infondati.

Quest'ultimo istituto è stato introdotto con l'art. 68, comma 1 del d.P.R. n. 287 del 27 marzo 1992, ma solo con il D.L. n. 564 del 30 settembre 1994, convertito nella legge n. 656 del 30 novembre 1994 si hanno disposizioni e precisazioni con specifico riferimento all'amministrazione finanziaria.

Sulla base di queste disposizioni, il potere di autotutela si può manifestare sotto diversi aspetti:

- il potere di annullamento di ufficio: consiste nel ritiro con efficacia *ex tunc* dell'atto inficiato da un vizio di legittimità (violazione di legge, incompetenza, eccesso di potere);
- il potere di revoca: ritiro di un atto inopportuno o infondato per una diversa valutazione delle esigenze che sono alla base dell'emanazione dell'atto;
- il potere di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento.

I principi ispiratori del potere di autotutela si possono ricondurre all'esigenza di rapidità, di intervento, di rendimento più utilitaristico, con l'obiettivo di tendere ad un effettivo pacifismo anti-giurisdizione¹¹⁸.

Alla base del provvedimento di autotutela deve porsi una motivazione inerente a ragioni di pubblico interesse; per pubblico interesse si può far riferimento, tra l'altro, al principio costituzionale di effettività della capacità contributiva (art. 53 Cost.), secondo il quale al contribuente può essere chiesto di pagare solo in base alla propria effettiva capacità contributiva e non più di quanto effettivamente dovuto.

È possibile anche far riferimento al principio costituzionale del buon andamento della pubblica amministrazione stabilito dall'art. 97 Cost., il quale sta a

¹¹⁸ Bongiorno G., *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1984, 24.

significare, non solo lo svolgimento formalmente corretto dell'azione amministrativa, ma, anche, rispetto del principio di economicità.

In base a quest'ultimo, e a quanto richiamato dalla legge n. 565 del 30 novembre 1994, l'amministrazione inizia a superare il dogma della indisponibilità dell'obbligazione finanziaria, valutando, inoltre, la convenienza in termini di costi e ricavi al proseguimento della lite, considerando anche le eventuali spese che l'erario dovrebbe pagare in base al principio di soccombenza.

Infatti un obiettivo attribuito all'autotutela è, come già detto, quello di ridurre la massa globale del contenzioso.

Quando l'ufficio è convinto dell'erroneità o infondatezza della pretesa fiscale, appare opportuno che esso non insista in un infruttuoso contenzioso, anche perché potrebbe trovare applicazione l'art. 96 c.p.c. sulla lite temeraria con la conseguenza che l'amministrazione rischierebbe la condanna, in sede giudiziale, anche al risarcimento dei danni oltre che alle spese di giudizio.

Gli atti sui quali gli uffici possono esercitare il potere di autotutela, in ambito tributario, sono in linea generale, quelli espressamente indicati dall'art. 19, comma 1 del d. lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, cioè gli atti accertativi, quelli esecutivi, i dinieghi o i mancati rimborsi contro i quali sarebbe stato ammissibile il ricorso del contribuente in commissione tributaria.

Per quanto riguarda la casistica e l'ambito d'intervento in sede di autotutela, bisogna riferirsi a quanto espresso dall'art. 2, comma 1 del D.M. n. 37 dell'11 febbraio 1997: errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti d'imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza di requisiti per usufruire di deduzioni o regimi agevolativi,

precedentemente negati; errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

Al contrario, non è suscettibile di annullamento o rinuncia all'imposizione l'atto sul quale sia intervenuta una sentenza passata in giudicato a favore dell'amministrazione e per i motivi addotti dal giudice adito.

Tuttavia si deve tenere presente che l'autotutela potrebbe ancora applicarsi nei casi previsti dall'art. 395 c.p.c., cioè quando spetta al contribuente il potere di impugnare per revocazione le sentenze con la conseguenza che l'amministrazione subirebbe quei danni anche economici che l'esercizio del potere di autotutela vuole evitare.

Un orientamento dottrinale sostiene che l'autotutela costituirebbe una facoltà della pubblica amministrazione che si esplica mediante un atto amministrativo discrezionale che vuole correggere errori commessi; essa, pertanto, costituirebbe un esercizio di discrezionalità amministrativa.

Da quanto affermato, discende che non è esatto sostenere che l'autotutela costituisca un diritto del contribuente: essa appare come un potere dell'amministrazione a cui non corrisponde alcun diritto soggettivo.

Tuttavia questo orientamento genera perplessità sia sotto il profilo pratico, sia sotto quello teorico.

Dal punto di vista pratico, si deve registrare che, se l'amministrazione avesse la mera facoltà di adottare il provvedimento di autotutela, si potrebbero verificare disparità di trattamento tra diversi contribuenti che si trovino nelle medesime situazioni di fatto.

Dal punto di vista teorico, deve considerarsi che l'unico argomento che può essere invocato a favore dell'orientamento secondo il quale l'autotutela sarebbe mera discrezionalità è la lettera della disposizione, laddove all'art. 2, comma 1 del D.M. n. 37 dell'11 febbraio 1997 viene stabilito che "l'amministrazione finanziaria può procedere..." all'autotutela.

Questa interpretazione, fondata solo sul dato letterale, non è sufficiente neanche se la disposizione è apparentemente di chiaro significato. Rimane, infatti, da stabilire, innanzitutto, se alla espressione “può procedere” debba essere attribuito il significato di mera facoltà o di potere-dovere e, inoltre, occorre tener presente che l’interpretazione delle fonti normative non può essere compiuta con l’adozione del solo criterio letterale ma, a norma dell’art. 12 delle preleggi al codice civile, deve essere condotta con la congiunta applicazione di tutti i criteri legali.

Ed invero, un’interpretazione sistematica delle disposizioni dell’autotutela nel diritto tributario induce a rilevare che le stesse non contengono alcuna limitazione alla doverosità degli atti che la pubblica amministrazione compie in applicazione di una precisa normativa.

Posto, quindi, che la pubblica amministrazione ha il dovere di emanare gli atti previsti dalla legge, nei termini, nelle forme e secondo i criteri dalla stessa legge prescritti, ove essa rilevi che tali prescrizioni non siano state rispettate ha il dovere di adottare i provvedimenti amministrativi necessari per ricondurre la situazione a normalità.

La pubblica amministrazione ha, cioè, il dovere di adottare un provvedimento di autotutela e di emanare nuovamente l’atto in maniera conforme ai dettami della legge.

L’orientamento avverso, invece, sotto il profilo sistematico, si fonda, invece, sul convincimento che le disposizioni che regolano l’autotutela sono in deroga alle norme che disciplinano il procedimento tributario.

Ulteriore elemento da tenere in considerazione è la *ratio* dell’istituto, secondo cui lo stesso è ispirato al principio di buon andamento della pubblica amministrazione e al principio di economicità, entrambi fonte di doveri dell’amministrazione.

Infine, la fisionomia dell'autotutela quale potere-dovere trova conforto in giurisprudenza in cui si sostiene che “è preciso obbligo dell'ufficio finanziario, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela, di eliminare errori propri o del contribuente, quando esso stesso li rilevi o quando tali errori siano portati a sua conoscenza”¹¹⁹, e che “l'ufficio, nell'esercizio del suo potere di autotutela, è tenuto ad eliminare errori propri o del contribuente...”¹²⁰.

Le espressioni “preciso obbligo”, così come “è tenuto” costituiscono un chiaro indice del fatto che si tratti di un dovere dell'amministrazione quello di esercitare l'autotutela, non una mera facoltà.

Da ciò consegue, quindi, che più che di una semplice facoltà dell'amministrazione, si deve parlare di un vero e proprio dovere di emanare il provvedimento di autotutela ove ne ricorrono i presupposti, cui corrisponde un interesse diretto del contribuente.

3.7 Un particolare procedimento: l'irrogazione delle sanzioni; confronto tra la materia amministrativa e quella tributaria.

I procedimenti amministrativi sanzionatori sono quei procedimenti finalizzati all'irrogazione delle sanzioni amministrative, che si qualificano e si differenziano rispetto alle altre categorie di sanzioni (penali e civili) perché sono irrogate nell'esercizio di una potestà amministrativa (e non dal giudice)¹²¹.

¹¹⁹ Comm. Trib. Centr., 22 aprile 1988, n. 3639, in Commissione Tributaria Centrale, 1988, I, 399.

¹²⁰ Comm. Trib. Centr., 6 febbraio 1986, n. 1159, in Boll. tribut. d'inf., 1986, 1681.

¹²¹ In dottrina non vi è una nozione generale di “sanzioni amministrative”. Si ritiene che queste siano accomunate dal tratto essenziale di essere irrogate nell'esercizio di una potestà amministrativa e non dal giudice civile o penale. Si riscontra, infatti, una difficoltà a rinvenire una definizione di “sanzioni amministrative”, per l'individuazione delle quali si predilige un criterio residuale, in quanto si identificano come misure non consistenti in sanzioni penali o civili. Risulta inoltre anche difficoltoso definire le categorie delle sanzioni amministrative sulla base dell'individuazione in via generale degli interessi lesi che con le stesse si intendono proteggere. Tali sanzioni infatti tutelano sia interessi propri della funzione amministrativa, sia interessi generali

La considerazione che la funzione sanzionatoria amministrativa abbia ad oggetto l'esercizio di poteri punitivi ha sempre influenzato gli studi condotti sulla materia¹²².

Ed invero, l'esercizio della funzione sanzionatoria amministrativa è un'espressione del potere di imperio dello Stato, in quanto costituisce reazione dei pubblici poteri alla violazione dei precetti posti a tutela di interessi rilevanti per la collettività¹²³.

Tale funzione è esplicitata attraverso l'irrogazione delle sanzioni che si sostanziano (nella funzione amministrativa in senso stretto) in conseguenze giuridiche afflittive che l'ordinamento rivolge al trasgressore.

Sussiste, infatti, un rapporto diretto fra illecito e sanzione: alla violazione di un precetto compiuta da un soggetto consegue l'applicazione coattiva di una misura sfavorevole nei confronti del trasgressore ad opera dello Stato o di altro ente pubblico¹²⁴.

Tuttavia, alla valutazione dell'importanza ed imprescindibilità della funzione, in quanto reazione dell'ordinamento a comportamenti illegittimi dei consociati, si è sempre affiancata un'esigenza di garanzia verso i potenziali trasgressori.

appartenenti all'ordinamento giuridico, sia beni oggetto comunque anche di tutela penale o civile, sia beni per i quali la tutela penale risulterebbe eccessiva. In tal senso Sandulli, voce *Sanzioni amministrative*, in Enc. giur. trecc., XXVIII, Roma, 1992, 2.

¹²² Miceli R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in Riv. dir. tribut., 2002, 11, 1095. Coppa D. – Sammartino S., *Sanzioni tributarie*, in Encicl. dir., 415 prendono atto che la sanzione, nella sua accezione negativa della violazione, è il mezzo privilegiato adottato dal legislatore fiscale; ma sottolineano che una tale scelta a senso unico non può essere condivisa, ove si consideri che migliori risultati possono essere raggiunti adottando modalità diverse, quali la rimozione di privilegi, l'introduzione di disposizioni tendenti ad evitare disparità di trattamento, la possibilità di adottare la logica premiale attraverso sanzioni positive.

¹²³ In tal senso Sandulli M. A., voce *Sanzioni amministrative*, in Enc. giur. Trecc., XXVIII, Roma, 1992, 2; Sandulli M. A., *La potestà sanzionatoria nella pubblica amministrazione*, Napoli, 1981, 1; Travi, *Sanzioni amministrative e pubblica amministrazione*, Padova, 1983, 16, 208, 223; Paliero – Travi, voce *Sanzione amministrativa*, in Enc. dir., XVI, 151; Zanobini, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, 9.

¹²⁴ Cfr. Casetta E., *Sanzione amministrativa*, in Dig. disc. Pubbl., 598; Paliero-Travi, *La sanzione amministrativa*, Milano, 1989, 22; Cannada Bartoli, *Illecito (diritto amministrativo)*, in Enc. dir., 120; Angeletti, *Sanzioni amministrative*, in Noviss. dig. it., 939; Del Federico L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 25; Cordiero Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 5.

Il primo segno di tale influenza è la soggezione alla riserva di legge della materia sanzionatoria amministrativa, secondo cui ogni espressione dell'attività amministrativa deve trovare il proprio fondamento positivo in una disposizione di legge.

In considerazione dell'esistenza di tale riserva si afferma che l'esercizio della funzione sanzionatoria sia vincolato nell'*an* e nel *quando*; nell'individuazione di tali elementi gli uffici devono attenersi rigorosamente a quanto stabilito dalla legge¹²⁵.

Alcuni spazi di discrezionalità sono invece riconosciuti nella fase successiva al riscontro della violazione, per quel che concerne la determinazione del *quantum* dell'obbligazione sanzionatoria. Tale determinazione, infatti, oltre ad essere materialmente condizionata all'eventuale esercizio di alcune facoltà che la legge attribuisce al trasgressore (definizione in via breve), si sostanzia nella materiale attribuzione di una misura alla sanzione sulla base degli elementi presentati dal caso concreto¹²⁶.

¹²⁵ In dottrina vi è sostanziale concordia nell'affermare che la materia sanzionatoria è incompatibile con gli spazi di discrezionalità dell'amministrazione in ordine all'*an* ed al *quando* dell'irrogazione delle sanzioni. In tal senso Coppa – Sammartino, voce *Sanzioni tributarie*, cit., 422; Cordiero – Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, cit., 186; Del Federico L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 78; Paliero – Travi, *La sanzione amministrativa*, cit., 151.

¹²⁶ Non si dubita, da parte degli autori del settore, sulla compatibilità della soggezione alla riserva di legge con la previsione di spazi di discrezionalità, seppure contenuti, in capo all'amministrazione. Questo sia nell'ipotesi in cui si riconduca la materia sanzionatoria amministrativa all'ambito applicativo dell'art. 23 Cost., in quanto dopo la previsione normativa della "base legislativa", ragionevole l'esistenza di spazi amministrativi per la parte di disciplina sottratta alla riserva. In tal senso Fedele, *Art. 23*, in Commentario della Costituzione, a cura di Branca G., *Rapporti civili*, art. 22-23, Bologna-Roma, 1978, 24; Del Federico L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 514; Crisafulli, *L'ordinamento costituzionale italiano*, Padova, 1993, 64. In egual modo se si ritiene la disciplina sanzionatoria soggetta all'art. 25 Cost. non si dubita della compatibilità della riserva con l'esistenza di spazi di discrezionalità. La questione è stata in tal senso affrontata all'interno del diritto penale ed in relazione al potere del giudice di determinare la misura della pena. Per tutti si rimanda a Bricola, *Il comma 2 e 3 dell'art. 25*, in Commentario alla Costituzione, a cura di Branca G., *Rapporti civili*, art. 24-26, Bologna-Roma, 1981. In particolare, si ritiene che il potere di determinare la misura della pena è di natura discrezionale-vincolata in quanto si esercita entro limiti ben definiti. Più precisamente, tali limiti vengono identificati in tre elementi: 1) nel quadro edittale, entro cui deve essere stabilita la pena (fra un minimo ed un massimo sempre determinati dalla legge); 2) negli indici di commisurazione che devono governare tale scelta; 3) nell'obbligo di motivazione in ordine a tale scelta.

La garanzia connessa all'esercizio delle funzioni punitive è espressa anche dalla necessità del procedimento nella struttura normativa della fattispecie sanzionatoria¹²⁷.

L'utilizzo dello schema procedimentale è essenziale nel fenomeno sanzionatorio, in quanto l'irrogazione della sanzione non può prescindere da una fase prodromica volta all'accertamento dell'illecito e della responsabilità del trasgressore.

Pur appartenendo alla categoria generale dei procedimenti amministrativi, quello sanzionatorio in senso stretto presenta dei connotati peculiari.

In particolare, il procedimento amministrativo sanzionatorio (in senso stretto) viene storicamente ricondotto alla categoria dei "procedimenti quasi-contenziosi"; da questi ultimi mutua, infatti, i caratteri essenziali e la relativa disciplina.

Detti "procedimenti quasi-contenziosi" vengono contraddistinti dalle altre tipologie in quanto il principio processuale del contraddittorio è stato recepito all'interno della loro disciplina ed i soggetti destinatari degli effetti degli atti finali sono considerati parti essenziali del procedimento.

In tali ipotesi non si parla di partecipazione ma si individua nel principio processuale del contraddittorio lo strumento di garanzia del singolo coinvolto nel procedimento¹²⁸.

Ne emerge, pertanto, una forma di intervento del privato che, seppure non analoga a quella del contraddittorio puro la cui perfetta realizzazione può avvenire solo in sede processuale, risulta comunque essere molto più pregnante ed incisiva rispetto ad una mera forma di partecipazione.

¹²⁷ Sul punto si rinvia a Del Federico L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 23, dove si sottolinea come la struttura normativa della fattispecie sanzionatoria amministrativa è delineata da quattro elementi essenziali: il precetto, l'antigiuridicità formale, la sanzione ed il procedimento.

¹²⁸ Cfr. Villata – Sala, *Procedimento amministrativo*, in Enc. giur. trecc., XI, 574.

Il destinatario del procedimento sanzionatorio deve dunque essere messo in condizione, già prima della fase processuale, di esporre le proprie difese.

Gli deve inoltre essere garantito che le stesse siano analizzate dall'amministrazione procedente, la quale potrà emettere l'atto finale di irrogazione solo nel caso in cui gli elementi forniti non siano stati sufficienti o fondati.

Per quel che concerne i procedimenti amministrativi sanzionatori *de quibus*, si deve alla legge n. 689 del 24 novembre 1981 la previsione di una disciplina generale della fase di contraddittorio endo-procedimentale.

Con l'entrata in vigore di tale atto normativo, il legislatore amministrativo ha inteso attribuire alla materia sanzionatoria un sistema organico di principi.

Tale esigenza era avvertita in quanto la materia in esame era connotata da discipline estremamente frammentarie e disomogenee, soprattutto a causa del processo di costante depenalizzazione di un cospicuo numero di fattispecie criminali che dalla seconda metà degli anni '70 era in corso.

L'obiettivo di tale legge era principalmente quello di attribuire una disciplina unitaria all'illecito amministrativo ed alla correlata sanzione afflittiva.

La regolamentazione del procedimento di contraddittorio pre-contenzioso è contenuta negli artt. 14 e seguenti.

Rifacendosi ad alcune disposizioni già contenute nelle leggi di depenalizzazione vigenti all'epoca dell'entrata in vigore della legge n. 689/1981, l'art. 14 impone all'amministrazione procedente l'obbligo di contestare la violazione al trasgressore o immediatamente o entro 90 giorni dalla fine degli accertamenti, al fine di consentire a questi di predisporre le opportune difese.

La centralità ed imprescindibilità di tale fase procedimentale è dimostrata dall'espressa previsione (art. 14, ultimo comma) secondo cui la mancata contestazione determina l'estinzione dell'obbligazione di pagamento della somma di denaro.

Tale disciplina è applicabile a tutte le ipotesi di sanzioni afflittive irrogate dalla pubblica amministrazione, salvo la previsione di normative speciali *ad hoc* predisposte dal legislatore e comunque nel rispetto dei principi generali recati nella stessa.

Sussistendo, per quel che concerne i procedimenti sanzionatori, una disciplina specifica in materia di partecipazione, la regolamentazione recata nella legge 241/1990 svolge un ruolo meramente integrativo per gli aspetti, non analiticamente disciplinati.

Questo in quanto la fase di contraddittorio prevista per i procedimenti sanzionatori in senso stretto non è altro che una forma di partecipazione più qualificata specificatamente volta alla garanzia e difesa del cittadino.

L'intervento del trasgressore ai procedimenti sanzionatori garantisce comunque anche la funzione cui la partecipazione è normalmente preposta nei procedimenti amministrativi *tout court*, e cioè quella di consentire l'acquisizione preventiva di elementi da parte dell'amministrazione e favorire quindi l'esercizio di un'attività amministrativa imparziale, efficiente ed economica, in quanto si riflette in una naturale riduzione degli atti infondati e dei procedimenti contenziosi dinanzi agli organi giurisdizionali.

Evidenziata l'appartenenza della sanzione amministrativa tributaria al *genus* delle sanzioni amministrative in senso stretto, considerata la centralità nella struttura di tali sanzioni del procedimento e le caratteristiche essenziali che quest'ultimo deve presentare (in quanto "procedimento quasi-contenzioso"), è necessario analizzare nella materia tributaria i principi che presiedono tale tipologia di procedimento ed, in particolare, verificare la loro coerenza con quanto esposto fino a questo momento.

La sanzione tributaria costituisce l'effetto giuridico, sfavorevole per il destinatario, che la legge ricollega alla violazione di norme che prevedono obblighi in materia fiscale. Questi ultimi possono essere formali o sostanziali.

Le funzioni tradizionalmente riconosciute alle sanzioni tributarie sono quella deterrente e quella punitiva, ma anche quella di incrementare le entrate per l'erario¹²⁹.

La disciplina del procedimento sanzionatorio amministrativo tributario risulta storicamente influenzata dall'evoluzione della fase di accertamento.

In tale direzione, possono essere individuate tre fasi che hanno connotato la regolamentazione dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni in ambito tributario: la prima fase che va dall'introduzione della legge 4/1929 fino agli anni '70, segnata dalla piena autonomia di tale procedimento; la seconda che va dalla riforma degli anni '70 fino al 1997 dove, pur permanendo l'autonomia formale fra la fase di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, si assisteva invece ad una sovrapposizione sostanziale delle due funzioni; la terza introdotta dalla riforma del 1997 volta invece alla riaffermazione dell'autonomia della funzione sanzionatoria.

Per economia di spazio saremo costretti a tralasciare la trattazione delle prime due fasi e ci soffermeremo esclusivamente sull'ultima fase, che rappresenta la disciplina tutt'ora in vigore, dove i procedimenti di irrogazione delle sanzioni riacquistano i caratteri dell'organicità e della generalità.

La riforma totale della materia sanzionatoria si rendeva necessaria al fine di riorganizzare un settore estremamente caotico e frammentario a causa di un trentennio di continue stratificazioni normative.

La frammentarietà della disciplina, ormai caratterizzata da differenti sistemi all'interno di ogni singolo tributo, aveva determinato la completa erosione dei principi generali della materia e, conseguentemente, una costante difficoltà nell'interpretazione ed applicazione delle singole disposizioni sanzionatorie.

¹²⁹ Per ogni aspetto connesso all'inquadramento, alla natura ed alla classificazione delle sanzioni tributarie si rinvia alla nota di Coppa D. – Sammartino S., *Sanzioni tributarie*, cit., 415.

In tal senso appariva non più rinviabile l'esigenza di un intervento legislativo che razionalizzasse il settore riconducendolo a principi generali e comuni.

Tale esigenza è stata realizzata con la riforma del 1997, in seguito alla quale la disciplina sanzionatoria è stata ricondotta ad unità¹³⁰.

In particolare, è stata ufficialmente conferita alla materia un'impostazione personalistico-afflittiva, ispirata ai principi consolidati di diritto penale, conformemente a quanto già era avvenuto nel settore amministrativo con la legge 689/1981.

Il totale abbandono del previgente modello risarcitario-patrimonialistico, riverberandosi ormai in modo inequivoco sulla natura della sanzione tributaria (a tutti gli effetti, quindi, personale-afflittiva) ha imposto quindi una revisione anche della disciplina dei procedimenti sanzionatori.

Così, per quanto riguarda il procedimento sanzionatorio, si registra la previsione di una disciplina generale valida per tutti i tributi; a ciò è conseguita l'abrogazione di tutte le disposizioni procedurali che disciplinavano l'applicazione delle sanzioni in modo autonomo per ogni tributo.

I principi cardine, individuati dalla legge delega, che hanno ispirato la nuova disciplina dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni sono stati: unitarietà della disciplina, necessaria garanzia del diritto di difesa del contribuente, sollecita esecuzione del provvedimento (art. 3, comma 133 della legge n. 662 del 26 gennaio 1996).

La disciplina risultante da tale delega, attualmente vigente, è quella contenuta negli artt. 16 e 17 del d. lgs. 472/1997, dove si prevedono tre tipologie di

¹³⁰ Sulla riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario si veda AA. VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, ..., 4; AA. VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di Moschetti – Tosi, ...; Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 588; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1999, 274; Del Federico L., *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria* a cura di Miccinesi M., Padova, 1999, 1065; Lupi R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. tribut.*, 1998, I, 484; Marongiu, *La nuova disciplina fiscale delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 264; Giovannini, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 1188.

procedimenti di irrogazione delle sanzioni: uno generale applicabile ad ogni fattispecie possibile di sanzione (procedimento di contestazione - irrogazione) e due specifici, utilizzabili il primo per l'irrogazione delle sanzioni contestualmente all'accertamento del tributo cui sono collegate ed il secondo per l'irrogazione delle sanzioni mediante diretta iscrizione a ruolo.

In modo più o meno evidente, la disciplina di tali procedimenti risulta attuare i principi di imparzialità e buon andamento dell'attività amministrativa e riesce a coniugare garanzia verso il contribuente ed efficienza dell'attività.

Alla prima procedura, quella di contestazione – irrogazione, viene conferito dalla normativa il carattere della generalità, in quanto tale procedura può essere utilizzata sempre ed in ogni ipotesi di irrogazione delle sanzioni, salvo delle limitazioni di cui si dirà *infra*.

Il procedimento si apre con la notifica di un atto di contestazione contenente l'indicazione, a pena di nullità dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che si intendono seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni.

In capo al contribuente si presentano a questo punto tre alternative fra loro, tutte esperibili nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione: la definizione in via breve delle violazioni contestate (pagando la sanzione nella misura di un quarto del minimo edittale stabilito per la violazione più grave prevista), l'impugnazione dell'atto notificato dinanzi le commissioni tributarie, l'avvio di una fase eventuale di contraddittorio pre-contenzioso con l'ufficio amministrativo che ha emesso l'atto notificato.

Le tre strade sono alternative tra di loro e non è possibile operare delle commistioni fra di esse.

Più celeri nell'espletamento sono invece gli altri due procedimenti (previsti dall'art. 17 del d. lgs. 472/1997) in quanto la potestà sanzionatoria viene in

questi casi esercitata direttamente con il provvedimento di irrogazione delle sanzioni e non vi è la fase eventuale di contraddittorio pre-contenzioso.

La prima ipotesi è quella di notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica del tributo cui le sanzioni si riferiscono; in questo caso il provvedimento in esame costituisce un atto complesso recante l'accertamento del tributo ed il distinto provvedimento sanzionatorio che deve essere autonomamente motivato a pena di nullità.

In tale ipotesi, dopo la notifica dell'atto complesso, vi sono per il trasgressore due possibili strade da seguire, sempre entro il termine perentorio di 60 giorni: o la definizione agevolata delle sanzioni mediante il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata, oppure l'impugnazione del provvedimento dinanzi agli organi giurisdizionali.

Infine, vi è il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni mediante la diretta iscrizione a ruolo delle somme dovute.

Tale procedura può essere utilizzata soltanto per le sanzioni relative all'omesso o al ritardato versamento dei tributi, risultante anche da liquidazioni eseguite ai sensi degli artt. 36-*bis* e *ter* del d.P.R. 600/1973 nonché degli artt. 54-*bis* e 60, comma 6 del d.P.R. 633/1972.

Avverso la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni, emesso in ossequio a tale procedura, è possibile soltanto il ricorso agli organi giurisdizionali. L'utilizzo di tale procedimento preclude infatti al contribuente non solo la facoltà di sollecitare un contraddittorio pre-contenzioso, ma anche quella di addivenire ad una definizione agevolata.

La prima procedura, come risulta evidente da tale descrizione, presenta caratteri più garantistici rispetto alle altre ed è quella che riesce maggiormente a combinare la necessaria difesa del trasgressore con un'attività amministrativa celere ed efficiente.

A tal proposito è necessario soffermarsi sulla fase del contraddittorio introdotta da questa procedura in modo da mettere in rilievo la natura e gli effetti.

La possibilità di sollecitare una fase endo-procedimentale di contraddittorio pre-contenzioso, come specificato, è una facoltà rimessa al contribuente nell'ipotesi di utilizzo, da parte degli uffici amministrativi, della procedura generale di contestazione-irrogazione.

Tale fase si sostanzia nella presentazione, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione-irrogazione, di deduzioni difensive presso l'ufficio che ha emesso l'atto.

Dalla presentazione di tali deduzioni decorre il termine di un anno entro il quale l'ufficio stesso, se non ritiene di condividere le osservazioni del contribuente, può emettere l'atto di irrogazione delle sanzioni, anch'esso impugnabile dinanzi le Commissioni tributarie entro 60 giorni dalla comunicazione.

Laddove l'ufficio, invece, in seguito alle deduzioni, dovesse ritenere infondata la pretesa sanzionatoria, dovrebbe senza indugio abbandonare la stessa, senza farvi seguito in alcun modo.

L'atto di contestazione deve contenere a pena di nullità tutti gli elementi che definiscono l'*an* ed il *quantum* della pretesa impositiva.

Le deduzioni difensive potranno fornire elementi sia per contrastare l'*an* della pretesa, che per modificare il *quantum* della stessa.

A proposito di tale fase endo-procedimentale, si ritiene che le previsioni normative garantiscano realmente una piena tutela del contraddittorio pre-contenzioso; sussistono, infatti, tutti gli elementi che consentono di raggiungere tale finalità: l'obbligo della notifica dell'atto di contestazione – irrogazione, la facoltà del contribuente di sollecitare la partecipazione difensiva, l'assenza di alcuna preclusione processuale connessa alla presentazione delle deduzioni, la motivazione specifica.

Il contribuente messo in condizione di sollecitare tale procedimento si trova in una posizione particolarmente vantaggiosa in quanto si può difendere senza alcuna preclusione successiva, in una fase precedente a quella contenziosa, evitando, in caso di provvedimenti infondati o incompleti, sia i costi che le lungaggini del procedimento giurisdizionale.

Allo stesso modo, tale strumento si riflette in termini di efficienza ed efficacia dell'attività amministrativa.

La natura segnatamente difensiva di tale fase procedimentale è inoltre garantita dalla struttura e dalla disciplina che il legislatore ha predisposto per l'atto di contestazione.

Quest'ultimo rappresenta il fulcro intorno al quale si alimenta la procedura di contestazione – irrogazione.

Infatti, come già precisato, dalla notifica di tale atto decorre un termine unico per il contribuente entro il quale lo stesso può decidere che strada intraprendere fra le tre possibilità previste dalla legge ed inoltre, indipendentemente dalla via scelta, il procedimento che ne conseguirà si svolgerà sulla base di quanto esposto ed argomentato nell'atto di contestazione.

Pertanto, l'atto suddetto risulta essere: il punto di partenza per la fase di contraddittorio; la base su cui operare il procedimento di definizione in via breve delle violazioni contestate; l'atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie.

L'atto di contestazione deve contenere tutti gli elementi che connotano un provvedimento d'irrogazione delle sanzioni, come si evince dalla circostanza che l'atto di irrogazione stesso, in caso di inerzia del contribuente, diviene, automaticamente e nel medesimo termine di 60 giorni, provvedimento impugnabile dinanzi la giurisdizione tributaria.

Tale caratteristica trova una giustificazione nella natura giurisdizionale di tale forma di contraddittorio, finalizzata alla difesa del contribuente.

Gli elementi che connotano la versione dei fatti dell'ufficio in fase procedimentale devono ragionevolmente rimanere identici a quelli che, in assenza di un preventivo confronto con il contribuente, saranno oggetto di cognizione processuale, questo principalmente a garanzia della completezza ed esaustività della versione dei fatti d'ufficio.

Il primo confronto con il contribuente deve avvenire sulla base dei medesimi elementi e deve spettare solo a quest'ultimo stabilire se preferisce difendersi (preventivamente) in sede procedimentale o (successivamente) in quella processuale.

La potenziale identità di contenuto fra l'atto di contestazione e il provvedimento di irrogazione delle sanzioni persegue la garanzia verso il contribuente anche in un altro senso.

L'atto di contestazione contiene la versione dei fatti ricostruita dall'amministrazione finanziaria sulla base di quanto raccolto durante l'istruttoria.

In assenza di un confronto con il contribuente, la versione dei fatti dell'amministrazione non può che rimanere la medesima, in quanto nessun altro elemento è stato acquisito.

Imporre l'emissione di un ulteriore atto sarebbe, in questi termini, un'inutile duplicazione dell'attività amministrativa, oltre che una diminuzione della garanzia del contribuente il quale ha deciso di rimanere inerte sulla base di una versione dei fatti: se quindi quest'ultima si dovesse modificare (nel passaggio da atto di contestazione in provvedimento di irrogazione delle sanzioni) l'intera procedura assumerebbe caratteri meno garantistici.

La centralità della fase difensiva all'interno del procedimento di contestazione-irrogazione è quindi confermata dalla disciplina dell'atto di contestazione che deve essere tenuto distinto dal provvedimento di irrogazione delle sanzioni in quanto connotato da diversa natura e presupposti.

Infatti, l'atto di contestazione ha come presupposto l'esistenza di una pretesa sanzionatoria.

Esso ha natura istruttoria ed è atto endo-procedimentale, in quanto ancora inidoneo ad incidere sulla posizione giuridica del destinatario.

Il suo contenuto è connotato da provvisorietà, in quanto condizionato al comportamento del contribuente: in caso di inerzia di quest'ultimo, l'atto in esame si trasformerà in provvedimento sanzionatorio.

La funzione principale di tale atto va individuata nella instaurazione di una fase di contraddittorio endo-procedimentale.

L'avviso di irrogazione delle sanzioni, invece, è atto finale.

Questo può assumere il medesimo contenuto dell'atto di contestazione in presenza di un duplice presupposto e cioè l'esistenza di una pretesa sanzionatoria e l'inerzia del contribuente.

A sostenerci in tale ricostruzione è la stessa formulazione letterale che il legislatore utilizza, quando sottolinea (art. 16, comma 4) che nel caso in cui si addivenisse alla definizione agevolata o in caso di mancata produzione di deduzioni difensive "l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione....". L'espressione "si considera" rivela come l'atto in oggetto non possa dall'inizio possedere la natura di provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

In definitiva, l'atto di contestazione assolve contestualmente a più funzioni in relazione alle possibili scelte fornite dall'ordinamento al contribuente.

3.8 Uno sguardo d'insieme.

Alla fine della lunga carrellata di istituti, anche distanti tra loro, operata in questo capitolo, si impone necessario un momento di sintesi e di riepilogo.

Il primo istituto analizzato è quello dell'obbligo generale di motivazione del provvedimento amministrativo (art. 3 della legge 241/1990); la motivazione, parte dell'atto terminale da cui si evincono tutti gli elementi scandagliati nel corso del procedimento, suggella il collegamento necessario tra la decisione e l'istruttoria; dalla motivazione deve risultare chiaro che il provvedimento finale è quello che compone meglio tutti gli interessi, pubblici e privati, emersi nel corso del procedimento, qualificando il provvedimento quale miglior esito del procedimento.

Si è riconosciuto alla motivazione una duplice funzione, quale strumento volto a garantire sia l'imparzialità e la trasparenza dell'attività svolta dalla pubblica amministrazione, sia il controllo di legalità sull'esercizio dell'azione amministrativa.

La disciplina dettata dall'art. 3 della legge 241/1990, in quanto disposizione applicabile a tutti i provvedimenti amministrativi, e quindi anche a quelli tributari (non essendo la disposizione oggetto di esplicita esclusione) contribuisce ad affermare la natura procedimentale dell'attività volta all'emanazione dell'atto tributario.

Rilevando una precedente lacuna dell'ordinamento sul punto, la forza espansiva ed il ruolo unificante dell'art. 3 della legge 241/1990 vengono accolti dalla dottrina tributaria con particolare favore.

In altri termini, l'estensione dell'obbligo di motivazione a tutti gli atti amministrativi, dunque, era stato interpretato come applicabile a tutti gli atti impositivi disciplinati dalle disposizioni tributarie, in quanto con l'espressione "ogni provvedimento amministrativo", l'art. 3 della legge 241/1990 sembrava non aver inteso porre limitazioni all'estensione di tale obbligo.

È proprio attraverso la funzione della motivazione che, negli atti tributari, vengono esplicitati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto posti a fondamento dell'atto, mettendo in relazione la ricostruzione del fatto e l'individuazione della norma di legge applicabile. Il collegamento tra fatto, diritto e risultanze dell'istruttoria indica che la motivazione deve generare nel destinatario dell'atto una cognizione piena sul fatto come qualificato dall'amministrazione finanziaria in relazione al modulo di accertamento impiegato ed all'intera attività istruttoria.

Sul piano normativo, la conferma che le norme della legge 241/1990 hanno sempre avuto una vera e propria funzione interpretativa, si rinviene nell'art. 7, comma 1 della legge 212/2000, istitutiva dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale, richiamando espressamente l'art. 3 della legge generale sul procedimento amministrativo, introduce l'obbligo di motivazione per tutti gli atti emessi dall'amministrazione finanziaria.

È emerso che sussiste la rilevanza dell'obbligo di motivazione anche per gli atti interni al procedimento che non abbiano efficacia "esterna" nei confronti del contribuente, posto che la funzione cui assolve la motivazione è inquadrabile, in entrambe le ipotesi, nella dimostrazione al contribuente, o all'interno dell'amministrazione stessa, del corretto svolgimento dell'azione amministrativa durante le fasi procedurali.

Per altro verso, la motivazione assolve la funzione di assicurare al contribuente la piena comprensione dei rilievi mossi nei suoi confronti e, quindi, il pieno esercizio del suo diritto di difesa avverso un atto suscettibile di impugnazione giurisdizionale solo entro brevi termini decadenziali.

Sotto lo specifico profilo della rilevanza interna agli uffici, infine, la motivazione potrebbe altresì fungere quale elemento esplicativo dei criteri di raccordo tra i vari atti concernenti l'istruttoria redatti da funzionari diversi.

Il secondo istituto di cui ci si è occupati è quello del responsabile del procedimento, ossia quel soggetto che assume il ruolo di *leading authority* di ciascun procedimento amministrativo, vigilando su di esso dal momento propulsivo a quello conclusivo, gestendo le connessioni tra le varie fasi e costituendo uno stabile punto di riferimento per il cittadino.

La legge 241/1990 ha previsto che le pubbliche amministrazioni devono individuare, per ogni procedimento relativo ad atti di loro competenza, l'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale, in seno alla quale identificare il responsabile del procedimento.

In sintesi, si è rilevato che le finalità di tale previsione sono individuabili nella volontà legislativa di: consentire agli interessati di venire a conoscenza dell'identità del responsabile del procedimento e di controllarne l'operato; responsabilizzare i dipendenti preposti alla gestione del procedimento, eliminando la situazione di anonimato in cui essi si trovavano, dando così piena attuazione all'art. 28 Cost.; rendere possibile una gestione unitaria ed organica del procedimento, evitando quei fenomeni di frammentazione e di stallo derivanti dall'assenza di un'autorità guida con evidenti effetti positivi in termini di efficienza dell'azione amministrativa.

Inoltre, la legge 15/2005 accentua la centralità della figura del responsabile, attribuendogli compiti predecisionali, e non più meramente istruttori.

In ambito tributario, il comma 2 dell'art. 7 dello Statuto dei contribuenti statuisce che: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo

giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.

Poi si è dato anche conto dell'annosa questione della validità della cartella di pagamento priva del nominativo del responsabile del procedimento, richiamando sia gli interventi pretori che quelli del legislatore.

Inoltre si è trattato dell'accesso ai documenti amministrativi, come precipitato applicativo del principio di trasparenza.

L'art. 22, comma 2 della legge 241/1990, infatti, come da ultimo modificato dalla legge 69/2009, stabilisce che “l'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza”.

Si sono sottolineate le modifiche legislative dell'istituto, scaturite, da un lato, dalle innovazioni del sistema costituzionale, e, dall'altro, dalle elaborazioni dottrinarie e dalle pronunce giurisprudenziali registrate in sede di applicazione della legge 241/1990.

Si è osservato quanto l'accesso alla documentazione amministrativa costituisce una delle pietre miliari della disciplina del procedimento amministrativo e misura di sicura democratizzazione dell'attività della pubblica amministrazione, rilevandosi, quindi, in questi anni, uno strumento potentissimo nelle mani dei cittadini.

Il legislatore ha comunque avvertito la necessità di individuare una serie di atti che, per motivi di opportunità, sono sottratti al diritto di accesso, valutando l'interesse pubblico alla riservatezza dell'intero procedimento amministrativo come prevalente rispetto all'interesse del privato a conoscere i contenuti.

Per quanto qui ci interessa, il nuovo testo dell'art. 24 statuisce, al comma 1 lett. b), che il diritto di accesso è escluso “nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano”.

Tuttavia, a tal riguardo, è stato osservato che la preclusione generale di accessibilità agli atti tributari è da ritenersi soccombente dinanzi al diritto riconosciuto al contribuente di avere contezza degli atti e documenti, di suo interesse, formati dall'amministrazione finanziaria e richiamati in altri atti che gli siano stati notificati, al fine di verificarne la legittimità formale, la congruità della relativa motivazione e sindacarne, se del caso, i contenuti.

Ed ancora si è fatto riferimento alle peculiari disposizioni sul tema che si rinvencono nello Statuto dei diritti del contribuente.

Il quarto istituto preso in esame è quello della partecipazione nel procedimento amministrativo, disciplinato, in via generale, per la prima volta, dalla legge 241/1990 (Capo III), che ha costituito un punto fermo nell'evoluzione, democraticamente ispirata, dei rapporti tra amministrazione e cittadino; così, con gli strumenti partecipativi, introdotti nelle varie fasi procedurali, si afferma pienamente il principio della cooperazione nell'esercizio della funzione amministrativa.

Appare molto importante sottolineare come il ruolo di collaborazione assegnato al privato nell'ambito del procedimento ha comportato un nuovo modo di intendere il procedimento stesso: non più, e non solo, come la serie di atti e fasi che conducono all'adozione del provvedimento finale, ma anzitutto come luogo ideale per il confrontarsi e il contemperamento degli interessi coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa.

Giova rammentare, a tal proposito, come la riforma di cui alla legge 15/2005 ha portato a compimento l'evoluzione della funzione del procedimento, da modulo di controllo dell'azione amministrativa a momento di sintesi della collaborazione fra cittadino ed amministrazione.

La partecipazione in senso stretto indica la cooperazione che si realizza nel procedimento, in forza delle garanzie previste dall'ordinamento.

Il diffondersi delle forme partecipative-collaborative nei rapporti procedurali è stato tanto più elevato quanto più si è affermato nell'ordinamento democratico l'esercizio della funzione amministrativa secondo schemi non più autoritativi ed unilaterali ma anche con prospettive di convenzionalità e cooperazione con gli amministrati, in una logica di equilibrato confronto degli interessi coinvolti nel procedimento.

Il procedimento di accertamento tributario deve inquadarsi, in linea generale, nel novero dei procedimenti di esercizio della funzione pubblica, *sub specie* di funzione impositiva.

Con riferimento alla dinamica dei rapporti fra fisco e contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento tributario dovrebbero applicarsi, dunque, le disposizioni che presiedono all'attuazione della partecipazione procedimentale nelle sue diverse forme.

Invece, al contrario, è da registrare nei confronti della materia tributaria un atteggiamento di chiusura del legislatore, il quale, all'art. 13 della legge 241/1990, esclude espressamente l'applicazione delle norme del capo III della legge stessa ai procedimenti tributari.

Tuttavia si è rilevato come la soluzione adottata dal legislatore non convince anche per il fatto che essa è stata, con ogni probabilità, suggerita dai risultati cui era pervenuta una parte della dottrina e della giurisprudenza amministrativa legata ad un giudizio svalutativo del procedimento tributario che merita di essere definitivamente superato.

In questo senso militano considerazioni di ordine giuridico, logico-sistematico, di opportunità, che sono state partitamente declinate.

Così, parte della dottrina ha escluso che potesse accogliersi pienamente l'interpretazione letterale dell'art. 13 della legge 241/1990 che esclude la garanzia della partecipazione del privato alla fase istruttoria di accertamento tributario.

Ed ancora, si è passato a trattare del potere di autotutela, inteso come la capacità riconosciuta alla pubblica amministrazione di riesaminare la propria attività al fine di assicurare il perseguimento dell'interesse pubblico; più specificamente, come un procedimento di secondo grado mediante il quale la P.A., rilevato un vizio di legittimità del provvedimento amministrativo, provvede a rimuoverlo dal mondo giuridico con effetti *ex tunc*.

In ambito tributario, l'autotutela è classificata come istituto introdotto con la precipua finalità di contribuire alla prevenzione ed allo snellimento del contenzioso tributario, con l'obiettivo di tendere ad un effettivo pacifismo anti-giurisdizione.

Così, quando l'ufficio è convinto dell'erroneità o infondatezza della pretesa fiscale, appare opportuno che esso non insista in un infruttuoso contenzioso, anche perché potrebbe trovare applicazione l'art. 96 c.p.c. sulla lite temeraria con la conseguenza che l'amministrazione rischierebbe la condanna, in sede giudiziale, anche al risarcimento dei danni oltre che alle spese di giudizio.

Alla fine di un'analisi dell'istituto si è concluso che più che di una semplice facoltà dell'amministrazione, si deve parlare di un vero e proprio dovere di emanare il provvedimento di autotutela ove ne ricorrono i presupposti, cui corrisponde un interesse diretto del contribuente.

Infine, si è affrontata la tematica dei procedimenti amministrativi sanzionatori, ossia quei procedimenti finalizzati all'irrogazione delle sanzioni amministrative, con

conseguenze giuridiche afflittive che l'ordinamento rivolge al trasgressore.

Per quel che concerne i procedimenti amministrativi sanzionatori *de quibus*, si deve alla legge n. 689 del 24 novembre 1981 la previsione di una disciplina generale della fase di contraddittorio endo-procedimentale.

Evidenziata l'appartenenza della sanzione amministrativa tributaria al *genus* delle sanzioni amministrative in senso stretto, giova ricordare che la sanzione

tributaria costituisce l'effetto giuridico, sfavorevole per il destinatario, che la legge ricollega alla violazione di norme che prevedono obblighi in materia fiscale.

L'esigenza di unificare la disciplina di tutte le tipologie di sanzioni amministrative tributarie è stata realizzata con la riforma del 1997, in seguito alla quale la disciplina sanzionatoria è stata ricondotta ad unità.

In particolare, è stata ufficialmente conferita alla materia un'impostazione personalistico-afflittiva, ispirata ai principi consolidati di diritto penale, conformemente a quanto già era avvenuto nel settore amministrativo con la legge 689/1981.

Così, per quanto riguarda il procedimento sanzionatorio, si registra la previsione di una disciplina generale valida per tutti i tributi; a ciò è conseguita l'abrogazione di tutte le disposizioni procedurali che disciplinavano l'applicazione delle sanzioni in modo autonomo per ogni tributo.

CAPITOLO QUARTO

DALLA DICOTOMIA AD UNA (LIMITATA) *REDUCTIO AD UNUM* DEI DUE PROCEDIMENTI

CAPITOLO QUARTO

DALLA DICOTOMIA AD UNA (LIMITATA) *REDUCTIO AD UNUM* DEI DUE PROCEDIMENTI

4.1 Giusto procedimento amministrativo e giusto procedimento tributario: analisi da una prospettiva costituzionalmente orientata.

Richiamando anche talune considerazioni già svolte nell'ordito del presente lavoro, il principio del "giusto procedimento", conformemente a quanto stabilito dall'art. 97 Cost., garantisce il diritto di partecipazione dei soggetti interessati.

In tal modo la P.A. può effettuare le proprie scelte, le proprie decisioni alla luce delle rappresentazioni delle ragioni manifestate dagli interessati e del loro apporto, anche collaborativo.

Il cittadino cambia il ruolo all'interno del procedimento amministrativo in modo attivo, nell'ottica dello snellimento dell'attività amministrativa.

Lo scopo del legislatore è evidente: l'azione amministrativa deve essere tale da creare un rapporto di fiducia tra i cittadini e le P.A.

A tal fine la legge 241/1990 sancisce il principio di semplificazione in ossequio al dettato costituzionale di cui all'art. 97, relativo al citato principio di buona amministrazione.

L'azione della P.A. deve essere libera da articolazioni tali da complicare l'*iter* istruttorio relativo all'emanazione del provvedimento finale.

Di diretta attuazione del principio su esposto sono quegli istituti che rendono snella e celere l'azione amministrativa, quali il silenzio-assenso, la denuncia in luogo di autorizzazione, gli accordi, le conferenze di servizi. Si utilizzano strumenti privatistici per la realizzazione dello scopo prestabilito dal legislatore.

I principi generali evidenziati trovano corrispondenza diretta negli articoli della legge sul procedimento amministrativo.

Infatti, all'art. 1, vengono enunciati i criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza con cui si vuole realizzare, nell'ottica di principi manageriali delle imprese private, una più celere e snella azione amministrativa e allo stesso modo rendere possibile il controllo degli interessati sull'azione degli amministratori.

L'intento del legislatore di snellire l'attività amministrativa e soprattutto di creare maggiori garanzie per il cittadino e, cambiando angolo prospettico, anche per la P.A., si evidenzia proprio nella legge 15/2005 di modifica della legge 241/1990, in cui compaiono gli espliciti richiami ai principi di trasparenza, imparzialità, proporzionalità, legittimo affidamento.

Il tutto da riportarsi nell'ottica dell'Unione europea, ai principi del diritto comunitario.

Inoltre vi è anche l'esplicito riferimento alle norme del diritto privato.

Alla luce della legge 241/1990, il nostro ordinamento ha acquisito espressamente il principio del giusto procedimento che informa di sé tutta l'attività della pubblica amministrazione.

Esso si manifesta nel diritto di partecipazione degli interessati al procedimento amministrativo.

A tal fine è previsto l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento, il diritto di partecipare intervenendo in modo diretto ed è prevista anche la

possibilità di stipulare accordi con la P.A. per determinare il contenuto del provvedimento, ovvero in sostituzione di esso.

La partecipazione dell'interessato è una vera e propria garanzia della correttezza del procedimento e del rispetto delle forme dello stesso.

In tal modo muta il ruolo del cittadino nei confronti della P.A., non vi è più un'assoluta supremazia di quest'ultima nel rapporto diretto.

Si evita in tal modo, tra l'altro, di arrivare a contenziosi inutili e gravosi, che semplicemente rallentano l'attività amministrativa.

Si realizza quell'economicità di cui abbiamo parlato in precedenza, e quell'efficacia di tutto il *modus agendi* della P.A. nell'ottica della celerità e semplificazione di tutto il procedimento amministrativo.

Il principio del giusto procedimento, inteso come garanzia per il privato cittadino al corretto funzionamento dell'attività amministrativa con l'acquisizione del diritto di partecipazione attiva al procedimento, beneficia di una tutela rafforzata rispetto al passato.

Infatti, prima dell'entrata in vigore della legge 241/1990 il legislatore non aveva espressamente trattato della partecipazione dei privati e la tutela di questi era stata garantita nella prassi giurisprudenziale solo laddove potesse rivelarsi una figura sintomatica dell'eccesso di potere.

Nel momento in cui il legislatore ha sancito il diritto alla partecipazione al procedimento amministrativo del cittadino, è stata incrementata, allo stesso modo, la tutela.

Il privato può impugnare il provvedimento amministrativo per violazione di legge e quindi non deve, eventualmente, cercare di trovare la figura sintomatica dell'eccesso di potere relativo.

La competenza sarà quella del giudice amministrativo a meno che la P.A. emani un atto in carenza di potere in concreto, cioè senza avere il potere di farlo; in tal caso la competenza sarà del giudice ordinario.

Particolare attenzione merita l'ultimo comma dell'art. 11 della legge 241/1990, in cui è statuito che tutte le controversie concernenti gli accordi rientrano nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

Tale statuizione rileva perché elimina ogni dubbio in merito alla competenza giurisdizionale evitando frammentazione di fondo tra quella del giudice ordinario e quella del giudice amministrativo.

La disposizione stabilisce che la giurisdizione del giudice amministrativo comprende tutto l'arco delle controversie: dalla formazione alla conclusione degli accordi.

Quindi, da una fase pubblicistica della formazione, ad una privatistica dell'accordo.

In tal modo, il legislatore crea una vera e propria agevolazione del cittadino nella individuazione dell'autorità giudiziaria cui rivolgersi per la tutela dei propri interessi.

Dal punto di vista procedimentale prima che processuale il legislatore, come ricordato più volte, pone delle garanzie a tutela del privato.

Pertanto, soprattutto con le modifiche di cui alla legge 15/2005, la tutela si rafforza già nella fase istruttoria, anticipandone la soglia stessa.

Così, il cittadino si trova in posizione paritaria nel rapporto con la P.A. ed è per questo che la tutela a lui assegnata è, sicuramente, una tutela "rafforzata" rispetto al passato.

Giunti all'ultimo capitolo di questo studio, si può registrare come l'idea che temi di matrice comune vengano discussi a due voci tra amministrativisti e tributaristi, verificando consonanze e punti critici esistenti tra le due discipline, si fonda sulla premessa metodologica essenziale secondo cui vi sia un patrimonio comune tra le stesse, e che quindi le esperienze proprie dell'una possano contribuire al progresso dell'altra.

Così, mentre oggi è possibile sicuramente affermare che il tributarista è chiamato a fare i conti con i progressi del diritto amministrativo, non si può dire altrettanto in senso inverso, nel senso che il dibattito interno degli studiosi del diritto amministrativo difficilmente considera lo sviluppo dell'ordinamento tributario.

Questa constatazione chiama lo studioso del diritto tributario a moltiplicare gli sforzi, affinché la dialettica interpretativa e le ricostruzioni sistematiche siano impostate in modo tale da imporsi all'attenzione dello studioso del diritto amministrativo.

Inoltre l'esperienza della sezione tributaria della Corte di Cassazione, e i sempre più frequenti interventi delle Sezioni unite proprio in materia di procedimenti attuativi dei tributi, offrono d'altra parte una testimonianza nuova e di grande valore su come i rapporti tra amministratori (amministrazione finanziaria) e amministrati (contribuenti) possano essere qualificati e riconosciuti da un giudice di vertice che, normalmente, non si occupa del sindacato di legittimità e di correttezza sull'azione della pubblica amministrazione.

Ed è proprio sul tema del giusto procedimento che quanto detto assume una rilevanza notevole.

Infatti il "procedimento tributario" sta diventando sempre più un "giusto procedimento tributario" grazie all'acquisizione per osmosi di numerosi istituti e dinamiche proprie del diritto amministrativo, ma anche delle altre branche della scienza giuridica.

Tale esito, certamente, si deve, come detto, sia ai contributi dell'innovativa dottrina che alle elaborazioni della giurisprudenza più accorta.

Eppure sono dovuti passare diversi decenni prima che, sia nel settore del diritto amministrativo che in quello del diritto tributario, si stratificassero

principi, prima meramente pretori e dottrinari e solo successivamente legislativi, tendenti ad accogliere la centralità del “giusto procedimento”.

Infatti la Corte costituzionale, con ben due risalenti sentenze (2 marzo 1962, n. 13 e 20 marzo 1978, n. 23), aveva affermato che il suddetto principio di garanzia costituisce un principio generale del nostro ordinamento giuridico.

Tuttavia solo nel 1990 si è giunti ad un *corpus* di disposizioni volti ad assicurare ai cittadini un giusto procedimento amministrativo (legge 241/1990), mentre si è dovuto aspettare il 2000 per l’entrata in vigore dello Statuto dei diritti del Contribuente (legge 212/2000).

Sebbene tali due plessi legislativi abbiano costituito una vera e propria rivoluzione copernicana con riferimento ai rapporti potere pubblico – cittadino/contribuente, molto rimane da fare, specialmente nel settore tributario, dove si registrano ancora non indifferenti difficoltà applicative degli istituti della partecipazione e dell’accesso agli atti, ormai consolidati nel diritto amministrativo.

Venendo al tema della reciproca utilità della comunicazione delle rispettive esperienze tra sfera amministrativistica e sfera tributaria, la prima difficoltà in cui ci si imbatte è data dalla previsione normativa che, nella legge 241/1990, sembra limitare gli istituti connessi alla partecipazione e alla trasparenza al solo procedimento amministrativo.

Tuttavia, nonostante il dato letterale, l’influenza sull’ordinamento tributario della legge 241/1990 è configurabile come un’influenza culturale, di altissimo livello, che supera e va oltre le peculiarità di diritto positivo delle due parti dell’ordinamento giuridico¹³¹.

¹³¹ Per una simile lettura si rimanda a Basilavecchia M., *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell’amministrato e del contribuente*, Milano, 2010. Utili risultano anche i contributi di Carpentieri P., *Autorità e consenso nell’azione amministrativa. Alcuni spunti di riflessione*, in www.giustamm.it e in *Giust. amm.*, 2005, 3, 576; Del Federico L., *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e*

Quando si ammette, come punto di partenza comune, che le diverse problematiche sul procedimento debbano essere viste come espressioni di linee di sviluppo che non restano indifferenti l'una all'altra, ci si pone su un piano "ordinamentale" che trascende i particolarismi di singole disposizioni.

Sarà anche vero che la legge 241/1990 riconduce gli accordi al contenuto non vincolato di provvedimenti, e che le norme sulla partecipazione non si applicano alla materia tributaria.

Ma questo non può certo costringere l'operatore del diritto tributario a studiare le forme di partecipazione al procedimento e gli accordi tra amministrazione e contribuente ignorando il dibattito interpretativo e ricostruttivo interno al diritto amministrativo.

Non è un caso che solo dopo l'introduzione nell'ordinamento della legge 241/1990 le forme di partecipazione al procedimento tributario abbiano avuto uno sviluppo rapido e profondo, siano ritornati gli accordi sostitutivi di accertamenti unilaterali, sia emersa un'esigenza di generalizzata trasparenza nelle procedure delle amministrazioni pure in funzione della tutela dell'affidamento, si sia introdotta una figura come il garante del contribuente.

l'invalidità degli atti impositivi, in Riv. dir. tribut., 2010, 6, 729; De Lise P., *La disciplina dell'azione amministrativa a vent'anni dalla legge 241 del 1990*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2011; Fera V., *Il principio del giusto procedimento alla luce della legge 15 del 2005*, in www.giustamm.it, 2005, 3; Gardini G., *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; La Rosa S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in AA. VV. (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; La Rosa S., *Il giusto procedimento tributario*, in Giur. imp., 2004, 3, 763; Lattanzio A., *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani, 2008; Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010; Martines F., *Partecipazione procedimentale e garanzie dei privati. L'esperienza dell'ordinamento tributario. Luci ed ombre*, in Giust. amm., 2007, 3, 559; Moscatelli M. T., *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010; Moschetti F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Dir. prat. tribut., 1983, I, 1911; Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Rass. tribut., 2009, 1, 52, ed in AA. VV., *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, 81; Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Selicato P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010.

In altri termini, se buona parte dei moduli applicativi dei tributi si svolge attraverso l'agire di pubbliche amministrazioni, se è dunque ravvisabile in tali moduli una funzione amministrativa incastonata in forme procedurali, le differenze tra l'azione della P.A., globalmente intesa, e quella dell'amministrazione finanziaria perdono rilievo, al fine di una panoramica delle evoluzioni ordinamentali.

Conta invece la consapevolezza che, nella sua peculiarità, l'azione impositiva non può restare estranea alle tematiche di fondo attraverso le quali evolve il rapporto tra cittadini e amministrazioni.

Insomma, si porrà un sistema di limiti, di presupposti, ma sembra difficile ammettere che, mentre in ogni altro settore l'amministrato partecipa ai procedimenti, nell'azione impositiva debba essere tenuto fuori.

Mentre in ogni altro settore si raggiungono consensualmente assetti in passato riservati all'efficacia autoritativa del provvedimento, nell'azione impositiva il modulo consensuale sia precluso.

Se è ormai patrimonio comune del nostro ordinamento che in via consensuale si possa esprimere meglio (cioè con più efficienza, imparzialità e, in definitiva, buon andamento) la funzione amministrativa, non si comprende come a tale progresso l'azione impositiva possa restare estranea.

Certo, l'inapplicabilità delle norme sulla partecipazione ai procedimenti tributari qualcosa vorrà pur dire.

Potrebbe significare che si avverte ancora l'esigenza di una legislazione separata, speciale e specialistica quanto alla materia tributaria, ma non sancisce affatto un'incompatibilità tra le discipline che, al contrario, devono essere considerate destinate a convivere e a completarsi reciprocamente.

In conclusione, secondo questa lettura, l'accesso, gli accordi, la partecipazione, non sarebbero affatto estranei all'attuazione della disposizione tributaria.

Quegli istituti vivono nel diritto tributario regolati più da discipline di settore, che non attraverso l'applicazione delle disposizioni generali sul procedimento amministrativo.

Ma, in ogni caso, quegli istituti vivono e debbono vivere; sarebbe antistorico pensare che amministrazioni finanziarie e soggetti passivi di obblighi tributari debbano condurre la loro esistenza in un altro mondo, rispetto a quello, in cui vive la generalità dei cittadini e delle pubbliche amministrazioni.

Un'ultima notazione riguarda, infine, la relazione tra autorità e consenso, che identificano valori diversi ed opposti (etero/autoregolazione) e che si integrano reciprocamente anche all'interno del procedimento tributario, oltre ovviamente – grazie alla legge 241/1990 – che all'interno del procedimento amministrativo.

Nonostante il diritto tributario sia considerato l'area tipica ed elettiva di esercizio del potere autoritativo, emergono in quest'ambito numerosi spazi per l'autodeterminazione dei destinatari che ammettono la compresenza di momenti di autorità e di consenso.

A partire dagli anni Novanta si assiste a continui innesti del ramo privato in quello pubblico, alla trasformazione di interi ambiti disciplinari in materie regolate dal diritto comune.

Tutto ciò, mentre l'introduzione della legge sul procedimento abbatte i limiti all'ingresso del diritto privato (e dell'autonomia negoziale) nello svolgimento della funzione pubblica.

Nel settore tributario la coesistenza di autorità e consenso risulta ancora più difficile, e i vari tentativi di configurare in termini consensuali alcune attività impositive si infrangono fatalmente contro il principio fondamentale dell'indisponibilità del credito tributario.

Nel corso degli anni, tuttavia, anche il diritto tributario finisce per attribuire maggiore rilievo giuridico al consenso del destinatario, e i soggetti del

rapporto tributario vengono gradualmente posti su un piano di tendenziale parità.

Gli uffici fiscali e i contribuenti hanno iniziato a definire consensualmente alcuni aspetti controversi dell'imposta e a patteggiare l'ammontare, i tempi e le modalità del pagamento.

Partendo da questi presupposti si sono sviluppati istituti come l'interpello antielusivo, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale.

Nonostante le peculiarità, quindi, la progressiva ibridazione tra i due rami pubblico-privato viene a coinvolgere anche il settore tributario.

BIBLIOGRAFIA

Albanese B., *Riflessioni sul problema della certezza e della concretezza del diritto*, in Scritti giuridici (a cura di Marrone M.), 1991, I, 169

AA. VV. (a cura di Amatucci F. e D'Ippolito F. M.), *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*, Napoli, 2008

AA. VV., *Il procedimento amministrativo: Commento alla L. 7 agosto 1990 n. 241*, Padova, 1996

AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971

Ardito F., *Il diritto di accesso nel procedimento tributario*, in Boll. tribut., 1999, 13, 1016

Armenante F., *La riforma del procedimento amministrativo operata dalla legge n. 69/2009*, relazione al corso “Le novità della legge 69/2009 in tema di procedimento amministrativo” organizzato dalla SSPAL Emilia Romagna, Toscana, Marche, Umbria

Azzoni V., *Sull'accesso agli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 2002, 47, 17440

Bacosi G., *Lezioni giuridiche*, Roma, 2010

Bacosi G. – Lemetre F., *La legge n. 15 del 2005: ecco il nuovo volto della “241”*, in www.giustizia-amministrativa.it

Basciu A. F., *Imposizione (procedimento di)*, in Encicl. giur., 1

Basilavecchia M., *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Basilavecchia M. – Di Siena M. – Lupi R., *I principi generali del diritto amministrativo “salvano” l'accesso agli atti tributari*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 1, 42

Basilavecchia M., *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, *Riv. dir. fin.*, 2006, I, 356

Batti D., *L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Fisco*, 1994, 40, 9634

Beghin M., *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*, in *Riv. dir. tribut.*, 2005, 330

Bellè B., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. tribut.*, 1997, 444

Boletto G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010

Borrelli P., *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2005, 30, 2377

Buscema A., *Autotutela amministrativa e autotutela tributaria: profili comparativi e risvolti processuali*, in *Finanza & fisco*, 2001, 40, 4991

Buscema A., *Profili di nullità della cartella esattoriale priva degli elementi essenziali*, in *Fisco*, 2008, 18

Buttus S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. tribut.*, 2007, 3, 465

Califano C., *La motivazione degli atti tributari a connotazione consensuale*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Califano C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008

Califano C., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario. Le invalidità nel procedimento tributario*, in *Dal procedimento amministrativo*

all'azione amministrativa, a cura di Civitarese Matteucci S. e Gardini G., Bologna, 2004, 115

Califano C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2004, 993

Cardone A., *Il procedimento amministrativo e i diritti di partecipazione*, Associazione “Gruppo di Pisa”, Convegno annuale, Lecce, 19-20 giugno 2009, “Diritto costituzionale e diritto amministrativo: un confronto giurisprudenziale”

Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011

Caringella F. – De Carolis D. – De Marzo G., *Le nuove regole dell'azione amministrativa dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005

Caringella F., *Il procedimento amministrativo*, Napoli, 2002

Caringella F., *Il procedimento amministrativo. Commento organico alla Legge n. 241 del 7 dicembre 1990*, Napoli, 1992

Carpentieri L., *La ridefinizione del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte nella sentenza sui termini di notifica della cartella di pagamento: la Corte costituzionale gioca d'anticipo sul legislatore e ne orienta i comportamenti futuri (... e passati)*, in Riv. dir. tribut., 2005, 597

Carpentieri P., *Autorità e consenso nell'azione amministrativa. Alcuni spunti di riflessione*, in www.giustamm.it e in *Giust. amm.*, 2005, 3, 576

Casarsa M., *La disciplina del diritto di accesso ai documenti amministrativi in ambito tributario*, in *Fisco oggi*, 2006

Cazzato A., *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti "viziati": riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell'evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. tribut.*, 2008, 147

Celotto A. – Sandulli M. A., *Legge n. 241 del 1990 e competenze regionali: un "nodo di Gordio"*, in *Foro amm. Cons. Stato*, 2005, 6, 1946

Celotto A., *Il nuovo art. 29 della l. 241 del 1990: norma utile, inutile o pericolosa?*, in www.giustamm.it, 2004

Ceniccola R., *Applicabilità dello Statuto del contribuente e della L. n. 241 del 1990 nel procedimento tributario*, in *Giur. merito*, 2003, 11, 2313

Ceniccola A., *Partecipazione ed accesso nel diritto tributario*, www.altalex.it, 2005

Cipolla G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005

Comelli A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. tribut.*, 2006, II, 731

Consolazio M. L., *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in AA. VV. (a cura di Preziosi C.), *Il nuovo accertamento tributario tra fra teoria e processo*, Roma, 1994, 345

Coppa D. – Sammartino S., *Sanzioni tributarie*, in Encicl. dir., 415

Corpaci A., *Revisione del Titolo V della Parte seconda della Costituzione e sistema amministrativo*, in *Le Regioni*, 2001

Corso G. – Fares G., *I principi dell'attività amministrativa dopo la l. 14 maggio 2005, n. 80*, in *Studium iuris*, 2005, 9, 995

Corso G. – Fares G., *Il nuovo procedimento amministrativo dopo la l. 11 febbraio 2005, n. 15: i punti salienti della riforma*, in *Studium iuris*, 2005, 5, 675

Corso G. – Teresi F., *Procedimento amministrativo e accesso ai documenti*, Rimini, 1991

Cosentino L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario alla luce della legge 7 agosto 1990, n. 241*, in *Rass. mens. imp.*, 1993, 11-12, 1149

Crovato F., *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in AA.VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Cucchi B., Puoti G., *Diritto dell'esecuzione tributaria*, Padova, 2007

D'Agostino D., *Accertamento tributario. Procedimento amministrativo ed esiti dell'attività*, in *Fisco*, 2005, 42, 1575

D'Amati N., *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Encicl. giur.*, 1

D'Ayala Valva F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. tribut.*, 2001, I, 915

De Benedetto M., *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007, 1, 127

Del Federico L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. tribut.*, 2010, 6, 729

Del Federico L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/90*, in *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, a cura di Civitarese Matteucci e Gardini, Bologna, 2004, 87

De Lise P., *La disciplina dell'azione amministrativa a vent'anni dalla legge 241 del 1990*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2011

De Roberto A., *La legge generale sull'azione amministrativa (la legge n. 241 del 1990 dopo le modifiche delle leggi 11 febbraio 2005, n. 15 e 14 maggio 2005, n. 80)*, Torino, 2005

Di Gesù C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento tributario*, in Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, 2004, 1, 3

Di Pietro A., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009

Di Pietro A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria" coordinati da Victor Uckmar, Padova, 2000, 531

Falsitta G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in Corr. giur., 2001, 2, 145

Fares G., *Il procedimento amministrativo*, in Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali, a cura di Corso G. e Lopilato V., Milano, 2006, 561

Fedele A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in Riv. dir. fin., 1971, I, 433

Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2001, I, 883

Fera V., *Il principio del giusto procedimento alla luce della legge 15 del 2005*, in www.giustamm.it, 2005, 3

Ferlazzo Natoli L. – Ingrao L., *La motivazione della cartella di pagamento: elementi essenziali*, in Riv. dir. tribut., 2005, 542

Ferlazzo Natoli L. – Ingrao L., *Lo Statuto del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in Rass. tribut., 2005, 4, 1275

Ferlazzo Natoli L. – Martines F., *La legge n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*, in Rass. tribut., 2005, 1490

Ferlazzo Natoli L. – Martines F., *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici all'accertamento)*, in Boll. tribut., 2004, 1, 60

Ferlazzo Natoli L., *La motivazione dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento alla luce del D. Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32*, in Fisco, 2001, 22, 7709

Ficari V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999

Franco I., *Il procedimento amministrativo a venti anni dalla sua codificazione – Le più recenti modifiche – Legami con il codice del processo amministrativo*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2010

Franco I., *Il nuovo procedimento amministrativo commentato*, Padova, 2001

Gallo C. E., *La riforma della legge sull'azione amministrativa ed il nuovo titolo V della Costituzione*, in www.giustamm.it, 2005, 3

Gardini G., *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Giannini M. S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in Riv. dir. fin., 1941, I, 101

Gioè C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007

Glendi C. - Comelli A., *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010

Grassi S. - De Braco S. C., *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, Padova, 1999

Grassi E., *Accesso ai documenti amministrativi nell'ambito del procedimento tributario – Il consiglio di stato rivede il proprio orientamento sul problema?*, in Fisco, 1998, 9, 3076

Grassi E., *Diritto di accesso ai documenti amministrativi e mezzi di tutela giurisdizionale nei confronti degli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 1995, 23, 5699

Grassi E., *Ancora in tema di accesso ai documenti amministrativi e dei mezzi di tutela giurisdizionale nei confronti degli atti del procedimento tributario*, in Fisco, 1995, 37, 9109

Guardia di Finanza, *Istruzione sull'attività di verifica*, volume I, 2008, 213

Guidara A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA. VV. (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007

Gullo N., *Prime note sull'accesso ai documenti amministrativi degli enti locali dopo la l. n. 69 del 2009*, in *Nuove Autonomie*, 2009, 1, 87

Gullo N., *La tutela delle minoranze nello spazio giuridico europeo*, in *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*, Trujillo I. e Viola F. (a cura di), Bologna, 2007, 239

Gullo N., *Il diritto d'accesso nell'ordinamento degli enti locali: un problema ancora aperto*, in *Annali Genova*, 2002, 6, 2211

Ianni G., *Accesso agli atti amministrativi e procedimento tributario: entro quali limiti opera l'esclusione di cui all'art. 24 comma 1, lett. B), L. 7 agosto 1990, N. 240*, in *Giur. amm.*, 2009, 2, 75

Irollo D., *In tema di fissità dello Statuto del contribuente alla luce del sistema costituzionale delle fonti del diritto e del valore dei principi generali dell'ordinamento*, in *Giur. it.*, 2001, 1552

Labriola R., *L'azionabilità del diritto di accesso ai documenti relativi al procedimento tributario*, in *Boll. tribut.*, 1997, 6, 423

La Rosa S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

La Rosa S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008

La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009

La Rosa S., *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, in AA. VV. (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007

La Rosa S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in Riv. dir. tribut., 1996, II, 1119

La Rosa S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. tribut., 2008, 803

La Rosa S., *Il giusto procedimento tributario*, in Giur. imp., 2004, 3, 763

Lattanzio A., *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Trani, 2008

Lorelli Q., *I principi della legge n. 241/90 nella legislazione regionale (art. 29)*, in *La legge n. 241/1990: fu vera gloria? Una riflessione critica a dieci anni dall'entrata in vigore*, Arena G. – Marzuoli C. – Rozo Acuna E. (a cura di), Napoli, 2001

Lumetti M. V., *Le modifiche apportate alla L. n. 241/90 dalle L. n. 15/2005 e L. n. 80/2005*, in *Giust. amm.*, 2005, 3, 553

Lupi R., *Diritto Tributario*, in *Il Diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, 438

Lupi R., *Discrezionalità (Dir. Trib.)*, in *Il Diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, 451

Manca M., *Partecipazione del cittadino-contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *Fisco*, 2003, 2, 426

Marcheselli A., *Il fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 5, 394

Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010

Marello E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. tribut.*, 2001, I, 379

Marongiu G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010

Martines F., *Partecipazione procedimentale e garanzie dei privati. L'esperienza dell'ordinamento tributario. Luci ed ombre*, in *Giust. amm.*, 2007, 3, 559

Mauro M., *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in Boll. tribut., 2005, 21, 1621

Mazzagrecò D., *Questioni attuali in tema di motivazione degli atti*, in Riv. dir. tribut., 2008, 361

Miceli R., *La motivazione degli atti amministrativi*, in AA. VV. (a cura di Fantozzi A. ed Fedele A.), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 282

Miceli R., *La motivazione per relationem*, in AA. VV. (a cura di Fantozzi A. ed Fedele A.), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 316

Miceli R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in Riv. dir. tribut., 2002, 11, 1095

Miceli R., *Motivazione "per relationem": dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in Riv. dir. tribut., 2001, 1, 1145

Mifsud A., *L'applicabilità al procedimento amministrativo tributario dei principi fissati dal legislatore con la L. n. 241/1990 – Il "diritto di accesso"*, in Fisco, 1997, 16, 4392

Mifsud A., *Riflessioni sul procedimento amministrativo-tributario. I principi fissati dal legislatore con la L. n. 241/1990 e la recente elaborazione del disegno di legge sullo "Statuto dei diritti del contribuente"*, in Fisco, 1996, 45, 10967

Moscatelli M. T., *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Moschetti F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. tribut.*, 1983, I, 1911

Muleo S., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90 - Modifiche della legge n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 4, 535

Muscarà S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 1, 71

Niccolini F., *La motivazione dell'atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008

Niccolini F., *Il vizio di motivazione degli avvisi di accertamento, alla luce della legge 15/2005 sull'invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 6, 815

Nicotina L., *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, 71

Occhiena M., *Il Procedimento*, in *Procedimento amministrativo e partecipazione, problemi, prospettive ed esperienze*, a cura di Crosetti A. e Fracchia F., Milano, 2002, 167

Olivieri L., *Il disegno di legge di riforma della legge n. 241/1990. Problemi di compatibilità con la riforma della Costituzione*, in *Giust. it.*, 1, 2002

Paolantonio N. – Police A. – Zito A. (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Torino, 2005

Patroni Griffi F., *Valori e principi tra procedimento amministrativo e responsabilità dei poteri pubblici (con un'attenzione in più per invalidità non invalidante del provvedimento, efficienza e trasparenza, danno da ritardo)*, in www.giustizia-amministrativa.it, 2011

Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. tribut.*, 2009, 1, 52, ed in AA. VV., *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, 81

Perrucci U., *Riflessi tributari della nuova legge sul procedimento amministrativo*, in *Boll. tribut.*, 2005, 5, 337

Piantavigna P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 44

Pinelli C., *Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Foro it.*, 2001, V, 102

Pisani M., *Il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario di accertamento*, in *Fiscalitax*, 2010, 2, 211

Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

Rossi P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, 207

Saitta N., *Ancora sul silenzio della P.A.: se ne parla troppo (estemporaneità a caldo sulla legge "80")*, in *Giust. amm.*, 2005, 3, 572

Salvini L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 e in *L'evoluzione dell'ordinamento italiano, Atti del convegno "I settanta anni di diritto e pratica tributaria" coordinati da Victor Uckmar*, Padova, 2000, 577

Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova, 1990

Sandulli M. A., *Il codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2010

Santoro R., *La motivazione dell'atto di accertamento tributario*, 1996

Segr. Gen. Min. fin., *circ. 13 febbraio 1995, n. 49/S/Ucip*, in *Boll. trib.*, 1995, 273

Selicato P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *AA. VV.* (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e*

consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente, Milano, 2010

Selicato P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001

Servidio S., *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in Fisco, 2004, 24, 3704

Sorace D., *Accordi amministrativi e accertamenti con adesione*, in AA. VV. (a cura di Civitarese Matteucci S., Del Federico L.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milano, 2010

Tesauro F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. tribut., 2005, 19, 1445

Tramacere S., *Accertamento fiscale e tutela del contribuente nel sistema tributario*, Bari, 2005

Versiglioni M., *'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico tributario' (tra "autorità" e "consenso")*, in AA. VV. (a cura di La Rosa S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007

Vignoli A., *Legge generale sul procedimento amministrativo e motivazione per relationem dell'accertamento tributario*, in Rass. Tribut., 1999, 5, 1551

Virga G., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998

Virgilio R., *L'applicabilità della L. 241/1990 alla luce del Titolo V della Costituzione*, in atti del Convegno sulla nuova disciplina dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi e i conseguenti poteri del giudice (Catania, 2-3 dicembre 2005)

Voglino A., *Ancora in tema di accesso (amministrativamente negato, e giudizialmente accordato) agli atti del procedimento tributario di accertamento*, in Boll. tribut., 1997, 13, 1035

Voglino A., *La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "nuovo" procedimento amministrativo*, in Boll. tribut., 1991, 1633

INDICE

INTRODUZIONE.....	2
CAPITOLO PRIMO	7
IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO: PROFILI GENERALI.....	7
1.1 Il procedimento amministrativo nella legge n. 241/1990: nozione, principi e struttura.....	7
1.2 Il procedimento amministrativo dopo la riforma del titolo V della parte II della Costituzione.....	11
1.3 Le novelle alla legge n. 241/1990: legge n. 15/2005, legge n. 80/2005, legge n. 69/2009.....	21
1.3.1 Legge n. 15/2005.....	21
1.3.2 Legge n. 80/2005.....	27
1.3.3 Legge n. 69/2009.....	35
CAPITOLO SECONDO	47
ASSONANZE E DISSONANZE TRA PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E	47
PROCEDIMENTO (AMMINISTRATIVO) TRIBUTARIO	47
2.1 Il procedimento tributario come species del procedimento amministrativo generale?.....	47
2.2 L'evoluzione degli orientamenti in tema di procedimento tributario. ..	53
2.3 Peculiarità del procedimento tributario: fasi, efficacia e tutela.....	65
2.4 Applicabilità della legge 241/1990 nel procedimento tributario.....	76
2.5 Lo Statuto dei diritti del contribuente ed il procedimento tributario. ...	85
2.6 Dall'ordinamento comunitario ai procedimenti tributari nazionali.	92

2.7 (Segue) Il principio del contraddittorio ed il principio di proporzionalità	97
CAPITOLO TERZO	108
PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO TRIBUTARIO: ALCUNI ISTITUTI A CONFRONTO	108
3.1 Premessa.....	108
3.3 Il responsabile del procedimento: dalla legge 241/1990 allo Statuto dei diritti del contribuente.....	124
3.4 Accesso agli atti: la disciplina contenuta nella legge 241/90 e i limiti in ambito tributario.	132
3.5 La partecipazione al procedimento amministrativo ed al procedimento tributario.....	141
3.6 L'autotutela: la disciplina generale e gli inusuali ambiti in materia tributaria.....	153
3.7 Un particolare procedimento: l'irrogazione delle sanzioni; confronto tra la materia amministrativa e quella tributaria.	160
3.8 Uno sguardo d'insieme.....	173
CAPITOLO QUARTO	183
DALLA DICOTOMIA AD UNA (LIMITATA) <i>REDUCTIO AD UNUM</i> DEI DUE PROCEDIMENTI.....	183
4.1 Giusto procedimento amministrativo e giusto procedimento tributario: analisi da una prospettiva costituzionalmente orientata.	183
BIBLIOGRAFIA.....	193
INDICE	212