



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA

**SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
GIURISPRUDENZA**

Tesi di laurea in Diritto Finanziario

TEMI E PROBLEMI DELLE INDAGINI FINANZIARIE

Relatore:

Alberto Marcheselli

Candidato:

Alice Puliga

Anno accademico 2023-2024

TEMI E PROBLEMI DELLE INDAGINI FINANZIARIE

INDICE

| | |
|---------------------------|---|
| Introduzione | 7 |
|---------------------------|---|

CAPITOLO PRIMO

La fase istruttoria del procedimento tributario

| | |
|---|----|
| 1. Il procedimento tributario: differenze e affinità tra amministrativo e tributario..... | 10 |
| 1.1 L'accertamento tributario..... | 13 |
| 1.2 L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza..... | 14 |
| 2. L'anagrafe tributaria..... | 16 |
| 3. Le circolari e gli interpelli dell'Amministrazione Finanziaria..... | 17 |
| 4. L'apertura della fase istruttoria: i controlli..... | 21 |
| 4.1 Gli inviti a comparire, le richieste e i questionari dell'Amministrazione Finanziaria..... | 24 |
| 5. Accessi, ispezioni e verifiche: le tipologie di accesso..... | 27 |
| 5.1 Accesso nei locali professionali in senso lato..... | 29 |
| 5.2 Accesso nei luoghi di esercizio di arti e professioni..... | 30 |
| 5.3 Accesso nei luoghi promiscui..... | 32 |
| 5.4 Accesso nei luoghi di privata dimora e la sussistenza dei gravi indizi di violazione della normativa tributaria..... | 33 |

CAPITOLO SECONDO

L'avviso di accertamento

| | |
|--|----|
| 1.1 Le caratteristiche dell'avviso di accertamento..... | 35 |
| 1.1 La motivazione..... | 37 |
| 1.2 La notifica..... | 41 |
| 1.3 I termini..... | 45 |
| 2. Il processo tributario: giurisdizione e competenza delle Commissioni Tributarie..... | 46 |
| 2.1 Gli atti impugnabili..... | 48 |
| 2.2 La difesa delle parti nel processo..... | 49 |
| 2.3 L'iter processuale del ricorso tributario..... | 50 |
| 2.4 L'appello e il ricorso in Cassazione..... | 52 |
| 2.5 La conciliazione..... | 54 |
| 3. Il potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria..... | 55 |

CAPITOLO TERZO

Le violazioni istruttorie e la mancanza di una tutela effettiva

| | |
|--|----|
| 1. Le violazioni istruttorie..... | 56 |
| 1.1 I vizi nell'invio di questionari, negli inviti a comparire e nell'invito ad esibire atti e documenti..... | 58 |
| 1.2 I vizi nella trasmissione di atti penali..... | 59 |
| 1.3 L'illegalità negli accessi e nelle ispezioni..... | 60 |
| 2. La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e il giusto processo..... | 61 |
| 2.1 Il caso Ravon e il difetto di tutela effettiva..... | 63 |

CAPITOLO QUARTO

Riforma fiscale 2024: trasparenza e semplificazione

| | |
|--|----|
| 1. La riforma..... | 66 |
| 2. La nuova motivazione per relationem..... | 67 |
| 3. La modifica del contraddittorio..... | 68 |
| 4. L'invalidità degli atti per vizi procedurali..... | 69 |

| | |
|-------------------------|-----------|
| Conclusione..... | 71 |
|-------------------------|-----------|

| | |
|--------------------------|-----------|
| Bibliografia..... | 73 |
|--------------------------|-----------|

| | |
|------------------------|-----------|
| Sitografia..... | 74 |
|------------------------|-----------|

Ringraziamenti

INTRODUZIONE

Questo elaborato tratta il tema del rapporto tra contribuente e Fisco, nell'ottica di mettere in luce i fenomeni inerenti alle violazioni tributarie. Si evidenziano le caratteristiche dei vari istituti e dei vari soggetti a fondamento dell'accertamento tributario, e i comportamenti che i cittadini, come dovere imposto dalla nostra Carta costituzionale, devono esercitare. Alla necessità di perseguire l'interesse pubblico da parte del Fisco, sulla base del principio di capacità contributiva, che trova fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, si contrappone l'interesse dei cittadini al rispetto del principio di legalità, in base al quale vi è riguardo per le posizioni giuridiche soggettive. L'attuale sistema fiscale si basa sulla responsabilizzazione dei consociati, su un complesso di "auto-tassazione", che comporta lo svolgimento di una serie di operazioni volte ad attuare il prelievo fiscale e per questo motivo è diventata pregnante l'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria. Il Fisco possiede una serie di poteri di indagine, strumenti atti alla ricerca della verità fiscale, in modo tale da accertare il corretto adempimento del dovere di contribuzione dei soggetti partecipanti allo Stato-comunità.

A questo proposito il primo capitolo offre un excursus sull'accertamento tributario, ricomprendendo i soggetti addetti all'esecuzione dei controlli tributari, gli accessi, ossia la possibilità di introdursi e permanere nei luoghi del contribuente, le ispezioni e le verifiche che il Fisco compie nei confronti dei contribuenti. Inoltre, il Fisco ha il potere di richiedere informazioni, notizie ed esaminare documenti. Vi è un confine labile con alcuni diritti fondamentali, come la libertà personale e l'inviolabilità del domicilio. Per evitare violazioni di questi diritti, il Fisco si tutela attraverso un sistema di autorizzazioni da richiedere prima di effettuare i suddetti controlli. Si focalizza l'attenzione anche sugli interpelli, ossia l'istanza presentata dal contribuente all'Agenzia delle Entrate per ottenere informazioni in merito alla propria attività di contribuzione.

Il secondo capitolo affronta il tema dell'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento è un provvedimento amministrativo ed è l'atto conclusivo del procedimento tributario, nel quale sono evidenziate le contestazioni da parte dell'ente impositore al contribuente. Si pone l'accento sul processo tributario, sulla giurisdizione e sulla competenza delle Commissioni tributarie, le quali sono un corpo di giudici speciali, ad hoc, per dirimere le controversie di natura finanziaria.

Importante il tema della difesa delle parti nel processo, contenuto sempre in questo capitolo. Vengono in rilievo gli strumenti di tutela del contribuente, che possono essere utilizzati in casi in cui i poteri ispettivi del Fisco siano stati eccessivi, smisurati e, talvolta, irragionevoli. Si ripercorre l'iter processuale del ricorso tributario, strumento del contribuente avverso l'avviso di accertamento emanato dall'Amministrazione Finanziaria, che si realizza in tre fasi: primo grado, appello e Cassazione.

Il terzo capitolo illustra la tematica delle violazioni istruttorie commesse dall'Amministrazione Finanziaria, come ad esempio gli "accessi irrituali". Il contribuente deve possedere alcuni strumenti atti a contrastare le violazioni, dato che incidono sulle posizioni giuridiche soggettive. Tra gli strumenti idonei, sotto forma di reazione ai comportamenti illeciti, vi sono le forme di sanzione, risarcitoria o punitiva.

L'ultima parte del capitolo è incentrata sul tema della mancanza di una tutela effettiva per il contribuente, ossia la mancata possibilità di adire il giudice tributario senza l'emissione di un avviso di accertamento, giudice che deve essere imparziale e indipendente. Si tratta il famoso caso "Ravon" e l'importanza della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo a sostegno della necessità di una tutela effettiva. Si evidenzia come ci sia un disaccordo tra dottrina e giurisprudenza, dottrina molto più aperta ad ascoltare ed accogliere gli orientamenti sovranazionali in materia di tutela effettiva, mentre la giurisprudenza rimane legata al passato e non si discosta dagli orientamenti nazionali, ossia una restrizione della tutela del contribuente.

Il quarto, ed ultimo capitolo, illustra alcune particolarità della riforma fiscale del 2024. La riforma rappresenta una delle trasformazioni più significative nel panorama tributario italiano degli ultimi decenni. Il contesto socioeconomico attuale,

caratterizzato da una crescente complessità economica e da un'evoluzione continua delle dinamiche globali, ha reso indispensabile un adeguamento delle normative fiscali per rispondere in modo efficace alle esigenze di cittadini e imprese.

Capitolo primo

LA FASE ISTRUTTORIA DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Il procedimento tributario: differenze e affinità tra amministrativo e tributario; 1.1 L'accertamento tributario; 1.2 L'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza; 2. L'anagrafe tributaria; 3. Le circolari e gli interpelli dell'Amministrazione Finanziaria; 4. L'apertura della fase istruttoria: i controlli; 4.1 Gli inviti a comparire, le richieste e i questionari dell'Amministrazione Finanziaria; 5. Accessi, ispezioni e verifiche: le tipologie di accesso; 5.1 Accesso nei locali professionali in senso lato; 5.2 Accesso nei luoghi di esercizio di arti e professioni e il segreto professionale; 5.3 Accesso nei luoghi promiscui; 5.4 Accesso nei luoghi di privata dimora e la sussistenza dei gravi indizi di violazione della normativa tributaria

1. Il procedimento tributario: differenze e affinità tra amministrativo e tributario

Il procedimento tributario è una tipologia di procedimento amministrativo disciplinato dalla legge 241 del 1990. Inteso nel suo senso più ampio, il procedimento tributario è un complesso di adempimenti o esercizi di poteri, che conseguono il risultato della riscossione del tributo. Il procedimento amministrativo consiste in una serie di atti e di attività funzionalizzati all'adozione del provvedimento amministrativo che rappresenta l'atto finale della sequenza¹. Entrambi i procedimenti hanno una funzione pubblicistica, che si esplica proprio nel perseguimento del tributo, in base a quanto affermato dall'articolo 53 della Costituzione² sul principio di capacità contributiva. Altro aspetto che i due procedimenti hanno in comune riguarda gli espedienti attraverso i quali conseguire lo scopo della funzione pubblicistica: la possibilità di modifica unilaterale e autoritativa delle posizioni giuridiche dei privati,

¹ Treccani, "Procedimento amministrativo", cit.

² Art. 53 Cost.: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

senza il concorso della loro volontà e al di fuori dell'area negoziale, che caratterizza invece il diritto privato³.

Storicamente i tributi erano pretesi, il contribuente era un soggetto passivo, perché produceva reddito, e l'Amministrazione Finanziaria accertava e riscuoteva. Oggi, con il principio di solidarietà, l'assetto si è rovesciato quasi del tutto. La stragrande maggioranza dei tributi viene riscossa senza che vi sia intervento amministrativo, perché la quasi totalità del percorso, che parte dalla produzione della ricchezza e termina nella riscossione dei tributi, transita attraverso l'adempimento di obblighi da parte del soggetto passivo. I contribuenti hanno l'obbligo di presentare la Dichiarazione dei redditi, la quale contiene la determinazione della base imponibile⁴ e il calcolo del tributo dovuto. L'accertamento e la riscossione sono diventati adempimento spontaneo del contribuente; infatti, sono rari i casi in cui questo non avviene. L'Amministrazione Finanziaria, adesso, svolge solamente un ruolo di controllo.

Dato che la Dichiarazione dei redditi costituisce una prestazione patrimoniale personale, è necessario che ci sia una fonte legale. Nella nostra Costituzione troviamo solamente una garanzia formale all'articolo 23⁵. Un parametro costituzionale specifico non è presente, ma si può rinvenire, implicitamente, il *principio di proporzionalità*, il quale si evidenzia dalla lettura in combinato disposto degli articoli 2 e 3 della nostra Costituzione: l'articolo 2⁶ è il fondamento dell'obbligo di attivarsi per presentare la Dichiarazione, mentre l'articolo 3⁷ afferma che l'obbligo di dichiarazione è uguale per tutti. La fonte del principio di proporzionalità risiede nella

³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, Giuffrè, Milano, cit. 77-78.

⁴ La base imponibile è la grandezza attraverso la quale si determina l'entità della prestazione, applicando ad essa l'aliquota.

⁵ Art. 23 Cost: "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

⁶ Art. 2 Cost: "*La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*".

⁷ Art. 3 Cost: "*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali*".

CEDU⁸: anche se sembrerebbe che la materia finanziaria non sia oggetto della garanzia della CEDU, la Corte Europea dei diritti dell'Uomo⁹ si è pronunciata sull'articolo 1 del protocollo 1, che tutela il possesso e la proprietà, e ha affermato che deve essere rispettato il principio di proporzionalità. Gli obblighi tributari, come quello della Dichiarazione dei redditi, devono essere proporzionati al fine: l'imposizione fiscale, per rispettare l'articolo 1 della CEDU, deve avere uno scopo legittimo.

Una differenza tra procedimento tributario e procedimento amministrativo è data dal fatto che l'azione del Fisco, per quanto riguarda il presupposto (l'an) e la misura (il quantum), è vincolata alla legge. La legge stabilisce questi parametri e l'Amministrazione Finanziaria deve attenervisi, rimanendo priva di potere impositivo e di diritti di credito. Nella fase istruttoria, quindi, non sono identificabili spazi di discrezionalità tecnica, ma l'Amministrazione, in ogni caso, mantiene la propria discrezionalità amministrativa, attraverso la quale può confrontare diversi interessi (ad esempio ricostruire le vicende economiche del contribuente) e scegliere come condurre le indagini, attraverso delle proprie valutazioni. Il vincolo rimane solamente nell'atto terminale del procedimento, anche se non si tratta di automatismo nell'assunzione del provvedimento.

Il procedimento tributario consiste in una successione di atti, i quali si trovano in una relazione di presupposizione, e che mirano alla produzione dell'atto finale del procedimento stesso. Questo dettaglio differenzia il procedimento tributario dal procedimento amministrativo.

Il procedimento tributario si sostanzia di quattro fasi: l'iniziativa, l'istruttoria, la decisione e l'esecuzione. L'iniziativa è la fase da cui si origina il procedimento, solitamente con la presentazione della Dichiarazione dei redditi da parte del contribuente; la fase istruttoria consiste nell'accertamento dei fatti; la fase di decisione è il momento in cui si individuano le norme da applicare al caso e il

⁸ La CEDU è la Convenzione europea dei diritti dell'Uomo, e si tratta di una convenzione avente lo scopo di garantire l'applicazione, nei confronti dei cittadini dei Paesi aderenti, dei diritti e delle libertà fondamentali dell'uomo.

⁹ La Corte Europea dei diritti dell'Uomo è un organismo di diritto internazionale, il cui compito risiede nella difesa dei diritti e le libertà definite nella CEDU.

contenuto del provvedimento amministrativo; ed infine la fase di esecuzione, nella quale si esplica l'esecuzione coattiva, ossia la riscossione del tributo. Questa è la struttura standardizzata del procedimento, la quale, però, può variare a seconda della tipologia di tributo.

1.1 L'accertamento tributario

L'accertamento tributario è definito come un complesso di attività e di atti che provengono dall'Amministrazione Finanziaria, che sono collegate da un nesso teleologico e funzionale, finalizzate alla corretta riscossione e liquidazione del tributo, sulla base della capacità contributiva del contribuente¹⁰. Per capacità contributiva si intende la ricchezza del contribuente, sia reddituale, sia patrimoniale, la quale deve essere effettiva, ossia costituire un sintomo di risorsa disponibile, e attuale, cioè presente al momento della tassazione.

In origine l'accertamento tributario era letto in chiave dogmatica, e consisteva nella corresponsione di una prestazione di denaro da parte del contribuente a favore della Pubblica Amministrazione dello Stato. Si trattava di un'obbligazione di natura civilistica e privatistica, nella quale il contribuente concorreva con la Pubblica Amministrazione nella liquidazione del tributo e l'obbligazione nasceva dalla legge. Questa era la teoria dichiarativa, la quale era stata contestata perché un'obbligazione tributaria non poteva avere degli aspetti privatistici, e i punti di contatto tra un'obbligazione di diritto civile e un'obbligazione tributaria non erano così evidenti. Si è passati, quindi, alla teoria costitutiva, la quale vincolava la nascita dell'obbligazione tributaria all'atto di accertamento. Sicuramente aveva una natura più pubblicistica, perché da quella che era un'obbligazione alla dichiarazione ex lege

¹⁰ Nello Statuto Albertino vi era una norma che prevedeva che tutti i regnicoli, ossia i cittadini del Regno d'Italia, dovessero concorrere al finanziamento delle spese pubbliche in proporzione ai loro averi. Questo Statuto, antenato della nostra Costituzione, ancorava l'obbligo di contribuzione ad un dato, ossia la cittadinanza. Oggi, l'articolo 53 della Costituzione ha una portata molto più ampia, perché parla di tutti coloro che realizzano un fatto, che possa essere sintomatico di capacità contributiva, sia residenti, sia non residenti. Il criterio della cittadinanza, in ambito tributario, non è più così rilevante, ma piuttosto si utilizza il criterio della residenza.

si passava ad un'obbligazione che sorgeva sulla base di un provvedimento amministrativo. Queste due teorie si vincolavano eccessivamente al momento genetico dell'obbligazione: la teoria dichiarativa con la Dichiarazione dei redditi, e la teoria costitutiva con un provvedimento amministrativo. Successivamente prende piede la teoria dell'accertamento complesso, in cui l'accertamento tributario viene inquadrato in due fasi principali: il procedimento e gli atti relativi al procedimento. Negli anni '70 del secolo scorso vi è stata una grande riforma tributaria, con la quale si è dato una nozione dottrinale dell'accertamento, affiancato a criteri selettivi per controllare i contribuenti.

1.2 L'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza: i soggetti addetti all'esecuzione dei controlli tributari

L'Agenzia delle Entrate è un ente pubblico che svolge attività tecnico-operativa per le pubbliche amministrazioni. Si tratta di un ente dotato di autonomia legislativa e finanziaria. L'Agenzia delle Entrate è composta da strutture centrali, direzioni regionali e provinciali, e si fraziona in plurimi Uffici. Annoverati tra i molteplici compiti degli Uffici vi è il controllo delle Dichiarazioni dei redditi, le verifiche degli adempimenti dei tributi, la realizzazione di indagini e l'emissione di avvisi di accertamento¹¹. Da ultimo, l'Agenzia delle entrate è investita dell'amministrazione dei possibili contenziosi tributari, i quali si svolgono dinanzi alle Commissioni tributarie¹². Importante è il domicilio fiscale del contribuente, il

¹¹ Art.41 D.P.R 600/1973 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi".

¹² Le Commissioni tributarie sono un corpo speciale di giudici che si occupa di materia finanziaria. Possono essere di primo o secondo grado, rispettivamente provinciali e regionali. La Costituzione vieta, all'art.102, l'istituzione di giudici speciali, e allora ci si è chiesti come potesse sopravvivere questo corpo speciale. Le Commissioni tributarie esistevano già prima della Costituzione, e quindi si ravvisa una continuità con il precedente regime. Hanno sempre avuto compiti di giustizia tributaria. Fino al 2001 la materia tributaria era quasi totalmente conferita alle Commissioni tributarie, erano estranei solo alcuni tributi minori che sottostavano alla giurisdizione del giudice civile. Dopo l'ultima riforma degli anni 2001-2002, il complesso dei giudici tributari è diventato realmente giudice speciale che ha giurisdizione su tutta la materia tributaria. Secondo la Giurisprudenza della Corte costituzionale il divieto imposto dalla

quale consiste nella sede principale degli interessi del soggetto. Per individuare il domicilio fiscale dei contribuenti residenti bisogna fare riferimento all'anagrafe del Comune in cui sono iscritti, mentre per i non residenti si prende in considerazione il Comune nel quale producono il reddito. Le persone giuridiche, invece, hanno il domicilio fiscale nel Comune nel quale è situata la sede legale, la sede amministrativa, oppure, come ultima alternativa, la stabile organizzazione o una sede secondaria. Nel caso in cui siano sprovviste di queste sedi, il domicilio fiscale si ritiene situato nel Comune in cui viene svolta in prevalenza l'attività. In adempienza al principio dell'affidamento, le possibili variazioni del domicilio fiscale devono essere caratterizzate da correttezza e buona fede. L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente territorialmente, come disposto dall'articolo 31 D.P.R. 600/1973, è quello nel cui circondario si trova il domicilio fiscale del contribuente¹³.

La Guardia di Finanza, invece, è una forza di polizia, alla quale sono stati attribuiti i poteri di indagine degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate. Una delle sostanziali differenze tra Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate consiste nella possibilità da parte della seconda di emanare sanzioni: i poteri della Guardia di Finanza, invece, si circoscrivono al rilievo e all'accertamento delle irregolarità tributarie. Gli ufficiali della Guardia di Finanza non sono sottoposti a limiti di competenza territoriale, come invece gli operanti dell'Agenzia delle entrate¹⁴.

Costituzione si estende anche ai compiti delle Commissioni: vi è il divieto di attribuire ai giudici speciali compiti non in linea con quelli attribuiti precedentemente.

F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, pp. 161-162.

¹³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 149-153.

¹⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, pp. 201-202.

2. *L'anagrafe tributaria*

Una fonte, dalla quale l'Amministrazione Finanziaria può trarre informazioni sui contribuenti, è l'anagrafe tributaria¹⁵. Questo istituto è nato negli anni '70, proprio nel periodo in cui vi è stata una grande riforma fiscale, ed essa ha contribuito alla sua realizzazione. L'obiettivo che il legislatore si era prefissato di raggiungere attraverso l'Anagrafe tributaria era quello di raggruppare tutte le informazioni relative al contribuente, dalle sue generalità, al suo reddito, al suo patrimonio, per avere un supporto ulteriore nell'accertamento tributario. L'anagrafe tributaria, quindi, racchiude in sé, su scala nazionale, i dati delle dichiarazioni e delle denunce presentate agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria e i relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono assumere rilevanza ai fini tributari. I dati dei contribuenti sono racchiusi in un registro digitale e ad ogni contribuente viene assegnato, al momento in cui viene inserito in questo archivio, un numero identificato, un codice fiscale. Il contribuente deve essere informato del numero identificativo che gli è stato attribuito, mediante comunicazione. Negli atti del contribuente deve essere indicato questo codice fiscale, in maniera tale da avere un quadro completo della posizione economica del soggetto e dei componenti della sua famiglia. Questo codice viene utilizzato dalla Pubblica Amministrazione e determina una semplificazione per lo scambio di informazioni sui contribuenti. I soggetti iscritti all'Anagrafe tributaria sono le persone fisiche e giuridiche, le associazioni, le società, ecc....¹⁶.

L'Anagrafe tributaria è totalmente gestita dall'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia si occupa di catalogare i dati anagrafici dei contribuenti e di aggiornarli, e anche di provvedere in merito a richieste di informazioni che gli vengano sottoposte da enti interni ed esterni, attraverso una collaborazione informatica. Inoltre, cerca di

¹⁵ Treccani, C. Califano, "*Anagrafe tributaria*", cit. "È attualmente disciplinata dal DPR 29.9.1973 n°605, e l'obiettivo era quello di fornire un supporto alla riforma fiscale degli anni 1971-1973, attraverso l'impiego di sistemi tecnici ed informativi in un archivio unico nazionale".

¹⁶ Treccani, C. Califano, "*Anagrafe tributaria*".

migliorare la gestione interna dei dati, e le particolarità degli stessi, un vero e proprio lavoro di gestione e di manutenzione¹⁷.

L'archivio viene costantemente migliorato ed aggiornato, e Comuni, registro delle imprese, l'Agenzia delle Entrate stessa, ed altri organismi favoriscono l'immatricolazione di nuovi contribuenti, o di informazioni aggiuntive su quelli già registrati. Annualmente l'Agenzia delle Entrate redige un documento, nel quale sono elencati gli aggiornamenti e le misure che devono essere adottate per migliorare l'Anagrafe. Ulteriormente, l'Agenzia verifica che l'Anagrafe sia allineata alle altre anagrafi, e se ci siano accorgimenti da intraprendere¹⁸.

Gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria e la Guardia di Finanza possono accedere a tutti i dati dei contribuenti contenuti nell'Anagrafe tributaria, per scopi di accertamento. Questi dati possono essere utilizzati anche da soggetti diversi dall'Amministrazione Finanziaria per conseguire fonti di prova nel processo penale¹⁹.

Siccome i dati contenuti nell'Anagrafe tributaria sono sensibili e privati, è stata istituita nel 1976 una commissione bicamerale, composta da parlamentari, la quale ha il compito di sorvegliare su di essa²⁰.

3. Le circolari e gli interPELLI dell'Amministrazione Finanziaria

Gli Uffici devono anche svolgere un ruolo di informazione per i contribuenti, la quale viene offerta tramite circolari e interPELLI. Le circolari traggono origine dall'amministrazione militare, ossia quando un'autorità emanava un ordine doveva essere sicura che venisse recepito da tutti i soggetti ai quali era destinato. Per questo motivo, ogni destinatario apponeva una firma per presa visione e l'ultimo dei firmatari la restituiva al mittente. Le circolari sono diffuse in ambito tributario per il fatto che esiste un problema di coordinamento della funzione impositiva. Quando si tratta di interpretare un certo fatto per stabilirne il regime impositivo è essenziale che lo stesso fatto sia apprezzato e valutato nello stesso modo da tutti i soggetti che sono

¹⁷ Treccani, C. Califano, "Anagrafe tributaria".

¹⁸ Treccani, C. Califano, "Anagrafe tributaria".

¹⁹ Treccani, C. Califano, "Anagrafe tributaria".

²⁰ Treccani, C. Califano, "Anagrafe tributaria".

chiamati ad applicarlo. Per evitare problemi di discriminazione di uno stesso fatto, a livello centrale, l'Agenzia delle Entrate emana delle proprie interpretazioni dei diversi fatti rilevanti, le quali vengono diffuse a tutti gli Uffici periferici. Le circolari sono uno strumento interno all'Amministrazione Finanziaria mediante il quale l'autorità centrale impartisce delle istruzioni agli Uffici periferici. Queste interpretazioni sono vincolanti all'interno dell'Amministrazione Finanziaria, infatti l'Ufficio periferico è tenuto ad applicare quei principi esposti a livello centralizzato, e nel caso in cui non si attenga alle disposizioni è soggetto a responsabilità disciplinare.

Il contribuente è indotto a seguire le interpretazioni date dall'Amministrazione Finanziaria, ma può succedere che l'Ufficio periferico, perché non a conoscenza dell'interpretazione, o perché ritiene di dissentire dalle istruzioni impartite a livello centralizzato, contesta l'operato. Poniamo il caso di un contribuente che non adempie adeguatamente al suo obbligo tributario perché ha fatto affidamento su un'interpretazione. Il fisco gli contesta di aver errato nell'interpretazione della circolare, e quindi pretende sia il pagamento della somma non corrisposta, sia la sanzione per il mancato adempimento del tributo. Il fatto che il contribuente si sia affidato ad un'interpretazione è privo di rilevanza giuridica? La mancata ottemperanza all'obbligo di legge, determinata dall'aver seguito un'istruzione sbagliata, proveniente dallo stesso creditore, non crea sanzione, ma solo il pagamento delle imposte già dovute.

Il legislatore dello Statuto dei diritti del Contribuente, all'articolo 11, ha introdotto un istituto denominato "interpello". Prima dello Statuto dei diritti del contribuente la materia era disciplinata dall'articolo 21 della Legge 413/1991. La poco chiara formulazione del precetto normativo ha fatto concludere parte della dottrina per il mancato riconoscimento di efficacia vincolante ai pareri resi dal Comitato; ciò essenzialmente sulla base della denominazione del Comitato medesimo come organo consultivo, della mancata espressa previsione di vincolatività per i pareri in esame e della mancata obbligatorietà della richiesta del parere. La dottrina prevalente, però, reputava che il parere emesso dal Comitato consultivo desse luogo ad una qualificazione vincolante per l'Amministrazione Finanziaria. Da un lato potrebbe essere più agevole attribuire al lemma "efficacia" significato di "efficacia di

vincolo” anziché di “efficacia di indirizzo”, che si sarebbe costretti a riconoscere per denegare la vincolatività pur mantenendo un qualche significato all’espressione normativa. D’altro canto, apparirebbe eccessivo statuire una conseguenza talmente rilevante (quale l’inversione dell’onere della prova in caso di mancato adeguamento al parere) se non in presenza di un atto idoneo a generare affidamento nel contribuente. Definitivo è stato l’intervento normativo effettuato con l’articolo 11 della Legge 212/2000, mediante il quale è stata impedita l’emissione di ogni atto impositivo o sanzionatorio emanato in difformità della risposta o del silenzio dell’Amministrazione²¹.

Vi sono quattro categorie di interpello: 1) l’interpello ordinario, 2) l’interpello probatorio, 3) l’interpello antielusivo, 4) l’interpello disapplicativo.

L’interpello ordinario²² è la facoltà del contribuente di chiedere all’ente impositore un parere in ordine al regime impositivo applicabile ad una determinata fattispecie, con effetti vincolanti per l’ente impositivo. Qualunque atto impositivo emanato in difformità rispetto ai contenuti del parere è nullo. Il legislatore ha previsto che il contribuente, nel formulare il quesito, deve anticipare la propria opinione, e se, entro novanta giorni, il fisco non risponde, si intende che abbia condiviso la proposta interpretativa del contribuente. Nel caso in cui il fisco, invece, risponda negativamente alla proposta, l’interpello non vincola il contribuente, il quale potrà comunque tassare secondo la sua idea, e poi il fisco lo contesterà e sarà il giudice a dirimere la controversia²³.

Il contribuente può proporre istanza di interpello probatorio²⁴. In taluni casi il legislatore subordina la possibilità di non applicare un particolare regime sfavorevole al contribuente subordinando questa non applicazione alla dimostrazione di taluni fatti che giustificano quella non applicazione. Il legislatore, nel nostro ordinamento, ha introdotto una disciplina di contrasto per le società che costituiscono una veste sotto la quale non c’è nessuna effettiva attività economica imprenditoriale. Ad

²¹ S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, 2000, Giappichelli, Torino, cit. 312-314.

²² Art.11 c.1, lett. a), Legge 212/2000

²³ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, p. 174.

²⁴ Art.11 c.1, lett. b), Legge 212/2000

esempio, io mi compro lo yacht e lo intesto alla società. Si tratta della veste giuridica attraverso la quale io utilizzo un bene personale. Il legislatore afferma che in presenza di determinate condizioni, queste entità devono pagare delle imposte. Il contribuente può dimostrare che quella che sembra una società di comodo in realtà tale non è, perché si sono verificate delle condizioni per cui essa è inoperante ed è solo un soggetto che non ha potuto ancora sviluppare la sua attività commerciale. L'interpello serve per rappresentare e documentare all'Amministrazione Finanziaria la sussistenza dei presupposti per evitare di essere assoggettati ad un regime sfavorevole²⁵.

L'interpello antiabuso²⁶ consiste in una richiesta di parere, con la quale il contribuente sottopone una fattispecie che potrebbe essere ritenuta elusiva allo scopo di sapere il pensiero a riguardo del fisco. Gli effetti positivi e negativi sono gli stessi dell'interpello probatorio²⁷.

Infine, vi è l'interpello disapplicativo, il quale è nato come forma di contrasto al fenomeno dell'elusione. Talvolta il legislatore introduce delle norme che hanno come scopo quello di contrastare fenomeni elusivi. Qui è già il legislatore che considera elusive determinate fattispecie e quindi detta delle norme nel presupposto dell'elusività del comportamento dei contribuenti. Un esempio è la "legge del registro", la quale tassa i trasferimenti immobiliari e afferma che il mandato irrevocabile a vendere un determinato bene senza obbligo di rendiconto si considera vendita. Si tratta di una norma antielusiva, perché assimila due fattispecie teoricamente distinte: mandato a vendere e vendita. Ci possono essere situazioni in cui quel mandato a vendere, senza obbligo di rendiconto è un vero mandato, perché le parti non hanno realizzato quel contratto perché vogliono eludere l'imposta sui trasferimenti immobiliari, ma perché per determinate circostanze concrete si doveva fare in questo modo o hanno ritenuto di dover agire in tale modo. Il contribuente può proporre all'Agenzia delle Entrate un interpello per chiedere la disapplicazione di questa norma²⁸.

²⁵ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, p.174.

²⁶ Art. 11 c.1, lett. c), Legge 212/2000

²⁷ *Ivi*, p. 175.

²⁸ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, p.175.

4. L'apertura della fase istruttoria: i controlli

La fase istruttoria del procedimento di accertamento finanziario consiste nel reperire e raccogliere tutti i dati e le informazioni rilevanti sul contribuente e prende vita solitamente con il controllo della Dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente, come adempimento del suo obbligo tributario. Il procedimento può anche instaurarsi con la ricezione di documenti inviati dalla Guardia di Finanza o da altre fonti (ad esempio notizie tratte dalla stampa, da internet, dai social media, ecc.), da notizie di evasione, ecc.

I controlli consistono in modalità di verifica degli obblighi finanziari e sono effettuati dall'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza. Si suddividono in due categorie: controlli formali e controlli sostanziali.

I primi, disciplinati dall'art.36bis D.P.R. 600/1973²⁹, vengono effettuati attraverso procedure informatiche, e consistono nell'accertamento della conformità di quanto dichiarato dai contribuenti nella Dichiarazione dei redditi e di quanto risultante da deduzioni e detrazioni. Sono controlli molto veloci, che non vanno ad accertare in profondità, e dai quali è possibile riscontrare errori di sistema. Questi controlli devono essere attuati, come termine ordinario, nel periodo antecedente alla presentazione delle Dichiarazioni relative all'anno successivo. I controlli automatizzati, anche chiamati "liquidazione", sono controlli che riguardano solo quanto dichiarato dai contribuenti, e infatti consistono meramente nella verifica e correzione dei possibili errori di calcolo, e nel controllo della tempestività degli adempimenti. Per quanto riguarda le deduzioni, che sono agevolazioni fiscali che si sottraggono al reddito, i controlli stabiliscono se il dedotto è congruo a quanto disposto dalla legge; invece, per le detrazioni, che sono agevolazioni fiscali che si scalano dall'imposta, viene considerata la spettanza o meno, in base a quanto

²⁹ Art. 36bis D.P.R. 600/1973: *"Avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione Finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta"*.

descritto in Dichiarazione. Questi controlli possono ridurre i crediti d'imposta, i quali o vengono richiesti in dichiarazione, oppure si può riportare il credito all'anno successivo per pagare meno imposte. La disciplina dell'articolo 36bis nasce per contrastare pratiche evasive nelle Dichiarazioni da parte dei contribuenti. Se dovesse riscontrarsi un errore, non si procede ad emanare un avviso di accertamento³⁰, ma si provvede direttamente a riscuotere la somma attraverso iscrizione a ruolo e notificazione della cartella di pagamento. La cartella di pagamento è un atto ufficiale con cui il fisco indica la cifra da liquidare, e deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno susseguente a quello in cui è stata avanzata la dichiarazione contestata. Il contribuente, prima della comunicazione dell'iscrizione a ruolo, deve essere avvisato, e questo per offrire al contribuente stesso la possibilità di intavolare un contraddittorio con l'Ufficio. Il contraddittorio, in questo caso endo-procedimentale, può essere effettuato entro trenta giorni dalla ricezione della comunicazione. Se gli elementi addotti dal contribuente sono ritenuti convincenti dall'Amministrazione la procedura viene archiviata, altrimenti quanto rilevato dai controlli diviene, per legge, affermazione del contribuente stesso. Il contribuente può adempiere volontariamente al pagamento, oppure si procede, come detto precedentemente, con l'iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento³¹.

Seguono i controlli cosiddetti "sostanziali", disciplinati dall'articolo 36ter D.P.R. 600 del 1973³². Non si tratta di controlli automatici, ma sono i funzionari dell'Agenzia delle Entrate che intervengono. Si basano su criteri selettivi e sono controlli mirati. Il controllo deve essere eseguito tassativamente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della Dichiarazione. Il fine ultimo di questa tipologia di controllo è quello di far sì che il contribuente non reiteri errori nella documentazione presentata all'Amministrazione Finanziaria. Il controllo è

³⁰L'avviso di accertamento è l'atto mediante il quale l'ufficio notifica formalmente la pretesa tributaria al contribuente a seguito di un'attività di controllo sostanziale.

³¹ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 153-163.

³² Art.36 ter D.P.R. 600/1973, Controllo formale delle dichiarazioni: "*Gli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi del Ministro delle finanze, tenendo conto anche di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici*".

eseguito a campione per rettificare possibili errori di calcolo, individuare i crediti d'imposta, ed escludere detrazioni e deduzioni non derivanti dai documenti adottati. Si tratta di un controllo incrociato, ossia tra quanto già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, e quanto richiesto e apportato dal contribuente. L'Ufficio, dopo aver esaminato i dati acquisiti dalla Dichiarazione, può procedere all'attività istruttoria, ossia richiedere al contribuente documenti di supporto e di giustificazione utili all'accertamento. L'invito ad esibire documenti può essere effettuato tramite posta, telefono o mail. Esaminati gli atti, la decisione finale deve essere comunicata al contribuente, informandolo del perché la sua Dichiarazione è stata modificata, cosicché possa addurre eventuali documenti che non aveva considerato anticipatamente. Questo controllo dell'articolo 36ter differisce da quello visto in precedenza perché non si attiene solo alla Dichiarazione, ma si affida anche ad elementi esterni alla Dichiarazione stessa. Il contribuente, entro i quindici giorni successivi alla comunicazione, ha la possibilità di interloquire con l'Amministrazione Finanziaria. Entro trenta giorni dalla comunicazione, il contribuente può procedere al pagamento della somma dovuta, oppure l'Amministrazione Finanziaria procede con l'iscrizione a ruolo³³.

Potrebbe darsi il caso in cui l'Amministrazione Finanziaria, a seguito di un controllo, ingiunga al contribuente una cartella di pagamento, senza però prima inviare la comunicazione. Questo violerebbe il corretto svolgimento del procedimento e quindi costituirebbe un vizio procedurale, il quale determina la nullità dell'atto successivo, ossia il futuro avviso di accertamento. Tale vizio comporta problemi al contribuente, perché non può avere sanzioni ridotte, ed è tenuto a pagare l'eccedenza all'Agenzia delle Entrate per la creazione della cartella di pagamento³⁴.

L'articolo 37bis del D.P.R. 600/1973 prevede una terza categoria di controllo, che, diversamente dai precedenti, consiste nell'esame delle Dichiarazioni presentate e nello screening di quei contribuenti che non hanno avanzato la loro Dichiarazione. Il Ministro delle finanze emana, ogni anno, una serie di criteri selettivi, ai quali gli

³³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 163-166.

³⁴ *Ivi*, p.164.

Uffici devono attenersi nell'eseguire i controlli. Questi criteri tengono conto delle capacità operative degli Uffici e dispongono delle liste di posizioni soggettive, le quali consistono in elenchi di soggetti che devono essere controllati. Da queste liste, che normalmente designano coloro che sono ritenuti più pericolosi per lo Stato, vengono tratti a campione dei nominativi. I contribuenti pericolosi sono coloro che presentano incongruenze in quello che dichiarano, una tendenza variabile dei redditi nel corso degli anni. L'Amministrazione Finanziaria ha discrezionalità nell'esecuzione dei controlli, perché può decidere di effettuarli o meno, come effettuarli, e anche nella scelta dei nominativi. Gli Uffici, dopo aver completato il controllo, provvedono alle rettifiche delle Dichiarazioni che i contribuenti hanno fornito e procedono ai controlli d'ufficio, per quei contribuenti che hanno evitato di fornire la Dichiarazione³⁵.

4.1 Gli inviti a comparire, le richieste e i questionari dell'Amministrazione Finanziaria

Le indagini finanziarie si distinguono tra indagini in ufficio e indagini sul campo. Le prime consistono in richieste al contribuente, richieste che possono variare dall'invito a comparire, alla presentazione di documenti oppure alla compilazione, e poi restituzione, di questionari. Per soddisfare l'invito a comparire è necessaria la presenza del contribuente stesso oppure di un rappresentante, e l'obiettivo di questa richiesta è l'ottenimento di documenti e informazioni maggiori per quanto riguarda l'accertamento³⁶. L'invito a comparire, come regola, deve essere provvisto di una motivazione, la quale non deve essere vaga; ma, nel caso in cui ne sia privo, o questa non sia adeguata, l'invito è invalido. Tale invalidità non pregiudica il conseguente accertamento. Il contribuente è libero di scegliere se comparire o meno³⁷. Potrebbe instaurarsi un contraddittorio tra l'Amministrazione Finanziaria e il soggetto controllato, il quale potrebbe essere attuato nell'ottica della tutela del principio di

³⁵ S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, 2000, Giappichelli, Torino, pp. 317-318.

³⁶ A. Marcheselli, *Il "giusto procedimento" tributario*, 2012, Cedam, Milano, pp. 397-398.

³⁷ A. Marcheselli, *Il* , pp. 398-400.

imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, sancito dall'articolo 97 della Costituzione, oltre che del diritto di difesa di cui all'articolo 24 della Costituzione³⁸. Se nel corso del contraddittorio sovengono richieste ulteriori, le quali non erano state inserite nell'oggetto dell'invito a comparire, il contribuente può richiedere uno spostamento del procedimento. Le richieste che vengono sottoposte al contribuente durante l'invito a comparire e le relative risposte devono essere inserite nel processo verbale di constatazione³⁹, il quale deve essere sottoscritto anche dal contribuente o da chi lo rappresenta. Il contribuente annovera tra i suoi diritti quello di ricevere una copia del verbale di contraddittorio, e se questo diritto venisse leso per rigetto od omissione, lesione tale da provocare problemi a livello di difesa, si creerebbe un vizio del susseguente accertamento⁴⁰.

Il secondo tipo di richieste consiste nell'invito del contribuente all'esibizione di documenti o atti per l'accertamento. L'Amministrazione Finanziaria può chiedere, ai contribuenti tenuti ad adempiere all'obbligo di tenuta di scritture contabili, di presentare bilanci, rendiconti, e può decidere di farne una copia e disporre di questa per un intervallo di tempo non superiore a sessanta giorni. Anche in questo caso la richiesta deve essere motivata e comporta l'invalidità delle richieste effettuate⁴¹.

Infine, l'Amministrazione Finanziaria può recapitare al contribuente questionari, i quali, come le precedenti richieste, possono essere importanti ai fini dell'accertamento. I questionari devono essere composti di domande specifiche, e le domande possono essere inerenti non solo al contribuente stesso, ma anche a soggetti che circondano il contribuente o con i quali esso ha rapporti. Anche i questionari devono essere motivati, e la mancanza di motivazione comporta l'invalidità dei questionari stessi. L'invalidità, però, non colpisce il futuro avviso di accertamento. La Corte di Cassazione sostiene che l'invio di questionari è ottimale per la collaborazione tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente. Nel caso in cui il

³⁸ S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, 2000, Giappichelli, Torino, cit. 320-321.

³⁹ Il processo verbale di constatazione è un atto dell'Amministrazione Finanziaria che viene stilato al termine delle attività istruttorie.

⁴⁰ A. Marcheselli, *Il "giusto procedimento" tributario*, 2012, Cedam, Milano, p. 400.

⁴¹ *Ivi*, p. 401.

contribuente non adempia del tutto o non adempia nei termini è sottoposto ad una sanzione, la quale consiste nella preclusione, nelle successive fasi del procedimento, di produrre atti e documenti che non ha fornito in precedenza⁴². Questa preclusione riguarda tutto quello che non stato addotto in merito agli inviti dell'Ufficio. L'Ufficio, insieme alla richiesta di chiarimenti, deve avvertire degli effetti del mancato adempimento. Nel caso in cui non vi sia stato l'avvertimento, la preclusione non opera. Tale preclusione determina l'impossibilità per il contribuente di utilizzare gli elementi non forniti nella fase contenziosa⁴³.

Le richieste sono notificate dall'Ufficiale giudiziario con lettera raccomandata⁴⁴. L'adempimento del contribuente deve avvenire nel termine di quindici giorni dalla ricezione della lettera raccomandata, dall'invio dei questionari o dall'invito ad esibire documenti, termine che può essere prorogato dal direttore dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso in cui il termine non venga prorogato o sia minore, le richieste, inviate in un termine ritenuto adeguato dal giudice con una considerazione ex post, non sono considerate pretermesse⁴⁵.

⁴² Fino al 1999 vi era solamente la sanzione pecuniaria per i contribuenti che non adempivano alle richieste degli Uffici. Con l'introduzione della legge n°28 del 1999 è stata aggiunta la sanzione della preclusione in sede contenziosa degli atti che non sono stati adottati nella fase precedente del procedimento.

⁴³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 175-176.

⁴⁴ Art.137 c.p.c.: “Le notificazioni sono eseguite dall'ufficiale giudiziario, su istanza di parte o su richiesta del pubblico ministero o del cancelliere. L'ufficiale giudiziario o l'avvocato esegue la notificazione mediante consegna al destinatario di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi”.

⁴⁵ Ivi, p.176.

5. Accessi, ispezioni e verifiche: le tipologie di accesso

La disciplina degli accessi, ossia dei controlli sul campo, è contenuta nell'articolo 52 D.P.R. 633 del 1972⁴⁶.

L'accesso consiste nella facoltà di introdursi fisicamente in un luogo che si trova nella disponibilità del contribuente e permanervi per effettuare verifiche, senza che vi sia il consenso del contribuente, e perfino contro la sua volontà⁴⁷. L'ispezione è compiuta dagli Ufficiali e dagli Agenti della polizia tributaria e dai funzionari e impiegati dell'Amministrazione Finanziaria. L'accesso dovrebbe essere l'ultimo dei rimedi, ossia essere utilizzato soltanto nel caso in cui siano insufficienti gli altri controlli esperiti. Si tratta di un mezzo di indagine molto efficace, ma che invade la privacy del contribuente.

L'articolo 14 della Costituzione dispone che *“il domicilio è inviolabile, ma in esso è possibile eseguire ispezioni, perquisizioni e sequestri nei casi e modi stabiliti dalla legge, salve le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale”*. Questo articolo, quindi, assicura massima tutela al domicilio, inteso come il luogo in cui vive effettivamente il contribuente (che può anche non coincidere con la residenza), svolge la propria vita, esprime i propri interessi. Sono meno tutelati, invece, i luoghi in cui il contribuente svolge l'attività lavorativa.

⁴⁶ Prima dello Statuto dei diritti del Contribuente, la materia degli accessi era disciplinata da leggi di imposta. Vi era il Regolamento dell'imposta di ricchezza mobile, il quale era il Regio Decreto 493/1894, al cui articolo 72 si disponeva che per procedere alla visita dei locali destinati all'esercizio d'industrie o di commerci era richiesto l'attestato del sindaco locale con l'indicazione della qualità dell'agente delle imposte e dello scopo della visita, nonché la presenza di un soggetto terzo, sindaco o consigliere comunale, in caso di opposizione.

⁴⁷ Circolare 1/2008, vol.1, parte II, cap.3, Guardia di Finanza: *“l'accesso consiste nel potere riconosciuto ai militari del Corpo... di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività di impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguire le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva”*.

Vi è l'esigenza di tutelare le posizioni giuridiche soggettive del contribuente, e perciò il legislatore ha disposto una serie di autorizzazioni, di cui devono essere muniti i verificatori, diversificate a seconda della tipologia di accesso.

L'articolo 12 comma 2 dello Statuto del contribuente afferma che *“quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”*.

Gli accessi si suddividono in quattro categorie: 1) Accesso nei locali professionali in senso lato; 2) Accesso nei luoghi di esercizio di arti e professioni; 3) Accesso nei luoghi promiscui; 4) Accesso nei luoghi di privata dimora.

Lo Statuto del Contribuente dispone che l'attività di controllo deve essere espletata in modo da recare il minor pregiudizio possibile allo svolgimento delle attività produttive, e ai rapporti professionali e commerciali del contribuente. La durata dei controlli non può superare i trenta giorni di effettiva presenza nel luogo. Questi giorni possono essere distribuiti nel tempo. Vi è la possibilità di rinnovo per altri trenta giorni in caso di particolare complessità del caso⁴⁸.

Nel corso delle indagini deve essere redatto, giorno per giorno, il processo verbale di verifica (PVC), il quale deve indicare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente e le risposte, e le osservazioni del professionista, che eventualmente può assistere il contribuente. Il verbale deve essere sottoscritto dal funzionario titolare, dal contribuente o da chi lo rappresenta, e il contribuente ha diritto di ricevere una copia⁴⁹. Si tratta di un atto amministrativo, il quale può essere utile al contribuente per predisporre la sua difesa. Dato che il processo verbale è stato formato nel corso dell'accesso dai verificatori, i quali assumono la carica di pubblico ufficiale, è un atto pubblico⁵⁰. Dal rilascio del verbale conclusivo decorre il termine di

⁴⁸ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, p.194.

⁴⁹ Articolo 12 Statuto dei diritti del Contribuente.

⁵⁰ Treccani, cit. *“L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti”*.

sessanta giorni per ulteriori osservazioni difensive. Trascorso il termine, l'avviso di accertamento può essere emanato. Nel caso in cui questo termine non sia rispettato, e quindi l'avviso di accertamento sia emanato prima, l'atto impositivo è illegittimo. Questa sanzione deriva dal fatto che non viene rispettato il contraddittorio, diritto del contribuente⁵¹.

5.1 *L'accesso nei locali professionali in senso lato*

I termini “locali professionali in senso lato” ricomprendono i luoghi destinati allo svolgimento di attività agricole e commerciali, artistiche, lavoro autonomo, ecc. Gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali professionali in senso lato sono sottoposti solamente alla condizione per cui il verificatore sia munito dell'autorizzazione del Capo dell'Ufficio. L'autorizzazione non è necessaria per la Guardia di Finanza⁵², ma solo per gli impiegati civili. L'autorizzazione consiste in un provvedimento del Capo dell'Ufficio in cui opera il funzionario, che materialmente svolge l'accesso, e prende il nome, generalmente, di “lettera di incarico”. Il provvedimento consiste in un atto di organizzazione interna all'Amministrazione Finanziaria, redatto per iscritto, nel quale deve essere indicata la ragione dell'accesso: la ragione è necessaria per appurare che il controllo nei confronti del contribuente sia effettuato per motivi di interesse pubblico, e non sulla base di un libero arbitrio del funzionario. Il contenuto della lettera di incarico deve essere puntuale, e, infatti, deve indicare tutte le informazioni riguardanti l'accesso, i soggetti passivi, e indicare lo scopo (i motivi sono in re ipsa, ossia connaturati al potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria). Sono considerate illegittime le lettere di incarico che contengono indicazioni generiche⁵³.

⁵¹ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 269-271.

⁵² Cass. Sez. trib., ordinanza 22116 del 27 aprile 2021: “non è necessaria l'autorizzazione preventiva all'accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza”.

⁵³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 255-258.

I verificatori devono esporre la lettera di incarico all'interessato prima di procedere all'accesso (si tratta dell'obbligo di buona fede⁵⁴), e, in caso di mancata esibizione, diventerebbe illecito. L'unico modo per trasformare un accesso illegittimo in accesso legittimo è sanarlo con il consenso informato del contribuente, ossia informare il contribuente della mancanza della lettera di incarico e che l'accesso potrebbe avvenire solo con il suo consenso. Se il contribuente nega il consenso non sono previste conseguenze. Dato che la tutela in questo accesso è minore, l'accesso può essere effettuato anche solo in presenza dei dipendenti, non è necessario il cospetto del titolare o di un suo delegato.

La Giurisprudenza di merito ha sempre sostenuto, anni addietro, che l'autorizzazione concernesse soltanto i soggetti in essa indicati, e che non potesse essere estesa a soggetti diversi. Successivamente vi è stato un cambio di rotta, nel 2001, da parte della Cassazione, la quale ha affermato che gli elementi rivenuti nelle indagini possono essere utilizzati nei confronti di terzi estranei alle indagini stesse, quindi che l'autorizzazione può essere estesa⁵⁵.

5.2 Accesso nei luoghi destinati all'esercizio di arti e professioni e il segreto professionale

L'accesso nei luoghi destinati all'esercizio di arti e professioni⁵⁶ richiede, oltre all'autorizzazione del Capo dell'Ufficio, anche la presenza del titolare dello

⁵⁴ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, cit. 82-83 “Si tratta di un principio generale di grande rilievo sistematico e pratico, suscettibile di molteplici applicazioni concrete. Contribuente e Fisco hanno il dovere di collaborare fattivamente, adottando il comportamento che, a parità di ragionevole utilità per le proprie ragioni, sia meno pregiudizievole per la controparte”.

⁵⁵ Cass., sez., trib., 26 febbraio 2001, n° 2775.

⁵⁶ Art.5 D.P.R. 633/1972: “*Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse. Non si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi inerenti ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa... nonché le prestazioni di lavoro effettuate dagli associati nell'ambito dei contratti di associazione in partecipazione... rese da soggetti che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo. Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi derivanti dall'attività di*

studio o di un suo delegato⁵⁷. I dati acquisiti in assenza del titolare o del delegato sono inutilizzabili. Se si segue il dettato dell'articolo 52 comma 1 D.P.R. 633/1972, la disposizione condiziona l'esecuzione del controllo a tale presenza; tale soluzione può lasciare perplessi, perché la mancata collaborazione, anche se improntata a mala fede, paralizzerebbe l'iniziativa istruttoria. Una soluzione maggiormente proporzionata, ma non in linea con la formulazione letterale della disposizione, è che l'Ufficio debba dare la ragionevole possibilità all'interessato di essere presente, potendo procedere in caso di renitenza⁵⁸. Siccome l'accesso non è preventivato, ma si tratta di un'ispezione all'improvviso, per prassi i verificatori operano soltanto dopo aver avuto la certezza della presenza del titolare. Se risulta impossibile effettuare l'accesso, per mancanza del titolare o di una sua delega, i verificatori non possono procedere.

La maggiore cautela, in questa tipologia di accesso, è data dall'esigenza di tutela del segreto professionale. In uno studio professionale possono essere conservati documenti che il professionista vuole tutelare dall'ispezione, e per fare ciò deve opporre il segreto professionale. Il segreto professionale consiste nel sollevare un'eccezione al controllo. Il professionista non può opporre il segreto professionale su tutta l'attività, perché si tratterebbe di un privilegio rispetto agli altri contribuenti. Il segreto professionale viene ampiamente utilizzato per tutelare la riservatezza del cliente, il quale potrebbe aver conferito dei documenti al professionista. Nel caso in cui il titolare dello studio opponga il segreto professionale deve essere interpellato il Pubblico Ministero. L'autorizzazione mancata oppure una motivazione viziata rendono inutilizzabile ogni dato ottenuto. L'accesso può essere eseguito sia per accertare il professionista, sia il cliente: il Pubblico Ministero deve dapprima verificare se il segreto professionale è stato realmente opposto, e successivamente se

levata dei protesti esercitata dai segretari comunali... nonché le prestazioni di vigilanza e custodia rese da guardie giurate...".

⁵⁷ Prima delle modifiche apportate all'articolo 18 della Legge 413/1991 era richiesta l'autorizzazione del Pubblico Ministero.

⁵⁸ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, Giuffrè, Milano, cit. 238.

può essere derogato, ossia valutare se quei documenti sottoposti a segreto sono assolutamente necessari per la verifica⁵⁹.

5.3 Accesso nei luoghi promiscui

Un'altra categoria di accesso è quella presso i luoghi promiscui, ossia quei luoghi che, contemporaneamente, sono dedicati allo svolgimento dell'attività produttiva e della vita privata. Sono considerati luoghi promiscui anche locali adibiti a uso professionale non adeguatamente separati da quelli adibiti a dimora, di tal che sarebbe agevole lo spostamento dei documenti da un luogo all'altro⁶⁰. In questo caso è necessaria l'autorizzazione del Capo dell'Ufficio, unitamente all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Il fatto di essere necessaria un'autorizzazione ulteriore consiste nella tutela del domicilio (articolo 14 Costituzione), e non per un mero adempimento burocratico, atto ad apporre gravosità all'ispezione. Il provvedimento del Procuratore deve essere motivato succintamente⁶¹, e indicare puntualmente i motivi dell'accesso. Anche in questo caso la motivazione è funzionale ad effettuare una verifica sulla non arbitrarietà dell'accesso, quindi ad evitare un'iniziativa persecutoria. Per il principio di buona fede i verificatori devono mostrare al contribuente l'autorizzazione, altrimenti l'accesso sarebbe irregolare, e potrebbe essere sanato soltanto dal consenso informato del contribuente. La mancanza di autorizzazione comporta l'inservibilità dei dati acquisiti. L'accesso deve essere

⁵⁹ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffré, Milano, pp. 261-262.

⁶⁰ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, Giuffré, Milano, cit. 235.

⁶¹ Art.3 Legge 241/1990 "Motivazione del provvedimento" afferma che "ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria", richiamato dall'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente "Chiarezza e motivazione degli atti", che ne ripropone il contenuto.

necessario e deve svolgersi durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e non deve recare pregiudizio allo svolgimento della stessa⁶².

5.4 Accesso nei luoghi di privata dimora e la sussistenza dei gravi indizi di violazione della normativa tributaria

Da ultimo vi è l'accesso nei luoghi di privata dimora, ossia i luoghi destinati ad abitazione del contribuente, nei quali svolge la sua vita privata. In questo tipo di accesso la garanzia è ai massimi livelli, proprio per la delicatezza del luogo da ispezionare. Prima dell'accesso devono essere presenti degli indizi tali da far scaturire l'esigenza di ispezionare una privata dimora, e tali indizi non devono necessariamente riguardare il contribuente, ma anche un terzo. Qui è necessaria l'autorizzazione del Pubblico Ministero e si tratta di un'autorizzazione rafforzata, perché deve dare atto dell'esistenza di gravi indizi di violazione della normativa tributaria. È pacifico che i vizi devono sussistere ex ante e anche la loro valutazione deve essere effettuata ex ante, perché l'autorizzazione non può fondarsi su elementi reperiti successivamente all'accesso, oppure su prove che sono state rinvenute durante l'accesso, soprattutto quando si tratta del domicilio di un soggetto che sia terzo, e non il soggetto attivo delle violazioni ipotizzate⁶³. I gravi indizi di violazione della normativa tributaria non possono scaturire da una segnalazione anonima⁶⁴, e non possono risultare da circostanze imprecise e indeterminate. La segnalazione anonima non può costituire una prova, perché è necessario avere un riscontro su ciò che è stato segnalato utilizzando gli altri mezzi di indagine. L'autorizzazione deve essere redatta per iscritto e avente motivazione, anche solo sintetica. Il Procuratore ha ampia discrezionalità nella verifica degli indizi di violazione della normativa tributaria, e la

⁶² A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 258-260.

⁶³ Cass., sez., trib., 20 marzo 2009, n° 6836.

⁶⁴ Cass., sez., un., 21 novembre 2002.

motivazione deve contenere l'iter logico seguito del Procuratore stesso per raggiungere una decisione. Dato che l'autorizzazione del Procuratore è un atto di discrezionalità può essere sindacato dal giudice tributario, il quale ha la facoltà di controllare la correttezza dell'apprezzamento degli indizi di violazione tributaria⁶⁵. Nel caso in cui nella privata dimora del contribuente siano rinvenuti elementi a carico di un terzo, questi possono essere usati seppur nell'autorizzazione non compaia il nome del terzo. L'autorizzazione non comprende l'interesse fiscale del terzo, e quindi il terzo non può essere esonerato dalle indagini del soggetto interessato, nemmeno se familiare⁶⁶.

⁶⁵ Cass., sez., trib., 20 marzo 2009, n°6836.

⁶⁶ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Giuffrè, Milano, pp. 263-268.

Capitolo secondo

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

SOMMARIO: 1. Le caratteristiche dell'avviso di accertamento; 1.1 La motivazione; 1.2 La notifica; 1.3 I termini; 2. Il processo tributario: giurisdizione e competenza delle Commissioni tributarie; 2.1 Gli atti impugnabili; 2.2 La difesa delle parti nel processo; 2.3 L'iter processuale del ricorso tributario; 2.4 L'appello e il ricorso in Cassazione; 2.5 La conciliazione; 3. Il potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria

1. Le caratteristiche dell'avviso di accertamento

L'avviso di accertamento è un provvedimento amministrativo ed è l'atto conclusivo del procedimento tributario. Una definizione di avviso di accertamento è rinvenibile tra le pieghe della Giurisprudenza della Cassazione, secondo cui "l'atto in questione costituisce, come tutti gli atti amministrativi autoritativi, lo strumento attraverso il quale, in ossequio ai principi di tipicità e nominatività, l'Amministrazione enuncia, nei confronti del destinatario, ciò che deve essere per lui di diritto nel caso concreto; per quanto attiene all'imposizione fiscale, le ragioni e il contenuto della pretesa tributaria"⁶⁷. Tale provvedimento non è frutto di discrezionalità degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, non è espressione di eccesso di potere, come, invece, solitamente accade per i provvedimenti

⁶⁷ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, cit. 806.

amministrativi in generale. L'Amministrazione Finanziaria ha discrezionalità solo nella scelta dei contribuenti da controllare, ma per il resto si attiene alla legge.

Si tratta di un atto autoritativo, e per questo motivo, se non viene impugnato tempestivamente, ha efficacia preclusiva. Nel caso in cui venga impugnato, lo stesso ha capacità di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del destinatario, in particolare legittimando in vari casi la riscossione delle maggiori imposte pretese, in attesa del controllo giurisdizionale. Per contrastare questa posizione di supremazia dell'Amministrazione Finanziaria sono necessarie delle garanzie, le quali consistono in limitazioni concernenti l'esplicazione del potere impositivo, relative al periodo entro il quale deve essere notificato l'atto di accertamento, alla necessità che lo stesso contenga i motivi di fatto e di diritto sui quali si basa il convincimento della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria⁶⁸.

L'avviso di accertamento si compone di due parti: il dispositivo e la sentenza. Il dispositivo è la parte precettiva dell'atto giuridico. L'atto deve contenere una sintetica descrizione dei fatti che hanno portato alla sua emanazione. Deve indicare l'ente impositore e il soggetto responsabile dell'emanazione di quell'atto all'interno dell'ente impositore stesso. L'atto deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta⁶⁹. Elemento essenziale dell'avviso di accertamento è l'ammontare dell'imponibile, mentre le voci inerenti detrazioni, crediti d'imposta e ritenute di acconto non sono elementi sostanziali, ma casuali.

Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede che l'avviso di accertamento debba tassativamente indicare: 1) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; 2) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; 3) le

⁶⁸ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, IX edizione, Cedam, cit. pp. 386-387.

⁶⁹ Articolo 42 del D.P.R. 600/1973.

modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili⁷⁰.

La Cassazione ha affermato che la mancanza di una di queste indicazioni tassative viola l'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, e quindi l'avviso di accertamento è passibile di illegittimità.

Spesso il provvedimento impositivo presentava all'interno dello stesso contesto documentale due provvedimenti distinti: atto di accertamento del tributo e provvedimento di irrogazione della sanzione. Trattandosi di atti distinti possono essere impugnati autonomamente laddove uno di essi presenti dei vizi che l'altro non possiede. Vi possono essere anche avvisi senza imposta, e questo accade nei casi di accertamento dei redditi ai quali viene impiegato il principio di trasparenza e nei casi di accertamento in cui sono conteggiate anche le perdite.

A partire dal 2010 non vi è più il dualismo degli atti, ossia con la notifica dell'avviso di accertamento non si notifica più anche la cartella di pagamento. L'avviso di accertamento deve essere munito dell'ordine di adempiere per il debitore entro il termine previsto per l'impugnazione. Questo provvedimento racchiude in sé il titolo esecutivo e il precetto, che hanno spodestato il ruolo e la cartella di pagamento. Deve contenere l'intimazione ad adempiere, il termine entro il quale adempiere, e segnalare che se non si adempie entro 30 giorni dalla scadenza del termine si procederà all'esecuzione forzata. Potrebbe darsi il caso in cui manchi l'intimazione ad adempiere: parte della dottrina ritiene l'atto nullo, altra parte afferma che l'atto è valido, ma ad esso deve conseguentemente essere notificata la cartella di pagamento, perché è come se seguisse la previgente normativa⁷¹.

1.1 *La motivazione*

La motivazione consiste nell'esternazione delle ragioni logiche e giuridiche che giustificano le contestazioni dell'ente impositore. Essa è un elemento formale del provvedimento, perché contiene tutti gli enunciati che servono a giustificarlo.

⁷⁰ Art.7 c.2 Statuto dei diritti del contribuente “*Chiarezza e motivazione degli atti*”.

⁷¹ Giovannini, *La riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011, 22.

L'atto di accertamento contiene il fondamento, ossia le ragioni su cui si regge il provvedimento, e sono solitamente i fatti accaduti. La motivazione è la spiegazione del fondamento, le frasi che informano sul fondamento del provvedimento. Il fondamento deve essere provato, ossia contenere gli strumenti a supporto dei presupposti di fatto. Le prove sono fondamentali per creare la convinzione dell'esistenza dei fatti.

Teoricamente la motivazione dovrebbe individuare quali norme si applicano per l'avviso di accertamento, ma la Cassazione ha ritenuto che non sia necessario questo, in ragione del principio *iura novit curia*⁷².

Il D.P.R. 600/1973, all'articolo 42, non prevede che accanto all'obbligo di motivazione vi sia anche quello di specificazione analitica di tutte le prove su cui si fonda l'accertamento, circoscrivendo l'attività inderogabile dell'Ufficio alla sola indicazione dei fatti⁷³. Secondo la giurisprudenza la motivazione non deve contenere le fonti di prova, perché la funzione della motivazione sarebbe raggiunta comunque: il contribuente è sufficientemente tutelato. Si tratta di un giudizio di valore, quantitativo, opinabile⁷⁴. Questa teoria, però, non regge, perché contrasta con il principio del giusto procedimento, e non si avrebbe trasparenza e controllo sull'attività dell'Amministrazione Finanziaria nella determinazione amministrativa. Se la motivazione contenesse le prove sarebbe più complessa, ma eliminerebbe degli oneri alla successiva fase processuale⁷⁵. È pacifico, in giurisprudenza, che la motivazione debba contenere sia gli elementi probatori, sia l'esposizione del ragionamento probatorio⁷⁶.

La motivazione è fondamentale perché si pone a presidio del diritto di difesa.

L'atto non motivato presenta un vizio di illegittimità, perché non è conforme a ciò che le regole affermano per la sua redazione. Se la motivazione è assente, il contribuente può sollevare un vizio di illegittimità. L'articolo 7 dello Statuto dei

⁷² L'aforisma "*iura novit curia*" definisce il principio per cui il giudice conosce le norme di legge, ed è tenuto ad applicarle anche nel caso in cui non siano espresse dalla parte interessata.

⁷³ S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit. 347.

⁷⁴ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, cit. 1030.

⁷⁵ G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, IX edizione, Cedam, p. 389.

⁷⁶ Cass., sez., un., 26 ottobre 1988, n° 5786.

diritti del Contribuente dispone che la motivazione deve essere chiara e completa, e per questo motivo il contribuente deve essere informato dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Tutte queste informazioni sono necessarie per permettere al contribuente di impugnare l'atto oppure di confutare in modo efficace l'an e il quantum debeatur. Le informazioni devono essere comunicate al contribuente tempestivamente, ossia inserite nel provvedimento impositivo, cosicché possa esplicitare in modo non gravoso la propria difesa.

La motivazione può essere perfetta, ossia completa e soddisfacente nella spiegazione delle ragioni del provvedimento, altrimenti può essere incompleta o incomprensibile.

L'avviso di accertamento potrebbe avere una motivazione alternativa, cioè composta da più ragioni alternative tra loro. La Cassazione ha affermato che l'Amministrazione Finanziaria non può elaborare una motivazione contraddittoria, e poi in seguito produrre una motivazione di riserva.

La motivazione può essere apparente, ovvero contenere delle frasi generiche a supporto dell'avviso di accertamento, non idonee a quella determinata situazione, frasi che possono essere utilizzate per ogni provvedimento.

Vi può essere la motivazione per relationem, cioè richiamante altri atti, e gli atti in questione devono essere allegati⁷⁷. Gli atti possono non essere allegati solamente nel caso in cui il contribuente li abbia già ricevuti, o ne sia a conoscenza, purché la conoscenza precedente abbia avuto ad oggetto il contenuto essenziale degli atti. Il contenuto essenziale si sostanzia nelle parti necessarie a sostenere il provvedimento adottato, le quali devono essere riportate per esteso, in maniera neutra e corretta. Se il contribuente oppone difetto di corretta motivazione per relationem, l'ente impositore deve produrre l'atto integrale per l'onere della prova. Secondo la Cassazione se l'atto eccede la decisione e la sua articolazione è tale da impedire alla motivazione di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa, l'autorità procedente deve fornire al contribuente una guida alla lettura dell'atto

⁷⁷ Art.7 Statuto dei diritti del contribuente.

richiamato. In caso contrario l'atto sarà invalido per insufficienza di motivazione o per eccesso di motivazione, in quanto può non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti⁷⁸. Il fatto che sia preciso il contenuto essenziale fa sì che il contribuente abbia tutto il tempo per preparare la sua difesa, perché se la motivazione per relationem fosse viziata comporterebbe una riduzione della difesa del contribuente. Prima dello Statuto dei diritti del contribuente, la Giurisprudenza della Corte di Cassazione riteneva che il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento potesse essere assolto per relationem, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto offerti da altri documenti, a condizione che gli atti richiamati fossero conosciuti o conoscibili dal destinatario, direttamente o per relato. Oggi, invece, la motivazione per relationem è ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata, ma la Giurisprudenza di legittimità ritiene che l'allegazione non sia necessaria nel caso in cui la decisione riproduca il contenuto essenziale dell'atto richiamato⁷⁹. Nel caso in cui il contribuente faccia valere un vizio di motivazione per relationem, l'Amministrazione Finanziaria deve addurre al giudice l'atto integrale.

La motivazione non può mai essere postuma: in questo caso il contribuente sarebbe svantaggiato perché non conoscerebbe la pretesa dell'ente impositore, e quindi non potrebbe valutare se impugnare o contestare l'an e il quantum debeatur. Vi è la possibilità, però, di integrare successivamente la motivazione, ma la motivazione in sé deve essere già sufficiente, e quindi non cogliere alla sprovvista il contribuente. L'Amministrazione Finanziaria potrebbe anche esprimere una motivazione discorde, e in seguito fornire una giustificazione alternativa. Questa operazione è illegittima, perché renderebbe complicata la difesa del contribuente.

La motivazione dell'avviso di accertamento determina il thema decidendum del giudizio tributario. L'Amministrazione Finanziaria non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse rispetto a quelle indicate nella motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, né può modificarle in ragione dei motivi di ricorso proposti

⁷⁸ Cass. 29 gennaio 2008, n. 1906; Cass., 15 febbraio 2008, n. 3896.

⁷⁹ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, cit. 837-838.

dal contribuente. Ciò comporta che, sebbene il contribuente sia formalmente l'attore del giudizio instaurato dinanzi alla Commissione tributaria, l'attore in senso sostanziale è l'Amministrazione Finanziaria⁸⁰.

Nel caso in cui tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, prima della notifica dell'avviso di accertamento, ci fosse stato un contraddittorio, e il contribuente avesse presentato considerazioni, la motivazione deve essere rafforzata, ossia deve indicare anche la verifica delle stesse.

1.2 La notifica

L'avviso di accertamento è un provvedimento recettizio, perché presuppone la conoscenza da parte del destinatario, pertanto deve essere notificato al contribuente. Tramite la notifica l'avviso di accertamento prende forma e produce i suoi effetti. Se l'atto non viene notificato, l'atto non esiste⁸¹.

La notifica è eseguita attraverso i messi comunali o dell'Agenzia delle Entrate. L'avviso deve essere sottoscritto dal soggetto legittimato a sottoscriverlo (contribuente), oppure indicare le ragioni della mancata sottoscrizione. Se non vi è sottoscrizione si incorre in inesistenza dell'atto. L'inesistenza può esservi anche nel caso in cui si notifichi l'atto ad un soggetto sbagliato⁸².

La consegna dell'atto deve avvenire nel comune in cui si trova il domicilio fiscale del contribuente. Può darsi il caso in cui il contribuente elegga domicilio presso un difensore o un ufficio del comune del suo domicilio fiscale. Se il contribuente modifica il domicilio fiscale deve comunicarlo all'Amministrazione Finanziaria, altrimenti l'Amministrazione non è tenuta a ricercare il contribuente⁸³.

⁸⁰ A. Contrino, *Fondamenti di diritto tributario*, Cedam, 2020, cit. p. 443.

⁸¹ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, 2018, Cedam, Milano, cit. p.868 "La notifica, strumento di conoscenza legale dell'atto, è disciplinata dall'art.60 D.P.R. 600/1973"

⁸² F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, 2017, Utet, Milano, pp. 207-208.

⁸³ F. Tesauo, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, 2017, Utet, Milano, pp. 208.

Il messo può sempre eseguire la notificazione nelle mani proprie del destinatario⁸⁴. Altrimenti, l'atto può essere notificato presso l'abitazione o l'ufficio del ricevente. Nel caso in cui il destinatario non sia presente in questi luoghi, l'avviso di accertamento deve essere consegnato ad un familiare o ad un collaboratore del ricevente. Vi è presunzione di ricezione solo se la notifica è avvenuta nell'abitazione del destinatario⁸⁵.

Se l'atto non viene consegnato a familiari o collaboratori, la copia deve essere consegnata al portiere dello stabile dove si trova l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla⁸⁶.

L'atto può essere consegnato direttamente al coniuge del destinatario, e in questo caso vi è la presunzione che il contribuente sia stato informato. Se chi riceve l'atto non è realmente un familiare o un collaboratore, il destinatario reale ha possibilità di contestare la validità della notificazione fornendo la prova contraria⁸⁷.

Se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata⁸⁸.

Se nel comune del domicilio fiscale non è presente l'abitazione, l'azienda o l'ufficio del destinatario, il messo lo deve depositare in comune, esporre un avviso sulla porta di casa o dell'ufficio del contribuente, e inviare l'atto tramite raccomandata con avviso di ricevimento. L'avviso di deposito viene affisso nell'albo del comune nel quale deve essere eseguita la notifica, nel caso in cui nel comune

⁸⁴ Articolo 138 c.p.c.

⁸⁵ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, p. 1085.

⁸⁶ *Ivi*, cit. p. 1085.

⁸⁷ *Ivi*, cit. p. 1087.

⁸⁸ F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, 2017, Utet, Milano, cit. p. 208.

suddetto non sia ubicata l'abitazione, né l'ufficio del contribuente. Trascorsi otto giorni dall'affissione la notifica si considera effettuata⁸⁹.

La notificazione dell'avviso di accertamento alle persone giuridiche viene effettuata mediante consegna dell'atto nella sede, oppure, se questa modalità non è possibile si esegue seguendo le regole della notifica per le persone fisiche, ossia consegnando l'atto alla persona fisica che rappresenta l'azienda. Nella sede l'atto viene consegnato al rappresentante o suo delegato o chi di competenza. Se chi riceve l'atto per conto della società non era delegato, la società, come per le persone fisiche, può contestare la validità della notifica, ma ha l'onere di provare l'insussistenza della mansione⁹⁰.

L'articolo 37 comma 27 del Decreto-legge 223 del 2006 ha disposto che la notifica può essere effettuata anche all'indirizzo estero della sede tramite lettera raccomandata. I contribuenti non residenti possono informare il Fisco del domicilio estero in cui inviare l'avviso di accertamento. In questo contesto è importante il ruolo dell'AIRE⁹¹: il contribuente può essere iscritto a questa anagrafe, e in caso affermativo, l'AIRE conosce la residenza del soggetto, l'avviso di accertamento deve essere notificato a quell'indirizzo. Se l'atto è notificato prima che siano trascorsi trenta giorni dall'iscrizione all'AIRE del contribuente, la notifica deve essere effettuata nel domicilio fiscale in Italia; se, invece, sono trascorsi più di trenta giorni, è necessario consultare le Convenzioni Internazionali in materia⁹². La notificazione ai non residenti è validamente effettuata qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle Entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni. Con la sentenza della Corte costituzionale 366 del 2007 si è ritenuta invalida la notifica dell'avviso di accertamento effettuata mediante deposito nel Comune del domicilio fiscale se il contribuente ha informato l'Agenzia delle Entrate del trasferimento della residenza

⁸⁹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, 2017, Utet, Milano, cit. p. 208.

⁹⁰ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, pp. 1087-1090.

⁹¹ L'AIRE è l'anagrafe degli Italiani residenti all'estero, istituita con legge 470 del 27 ottobre 1988.

⁹² *Ivi*, pp. 1090-1092.

all'estero; invece, è considerata valida la notifica mediante deposito in Comune se il contribuente, benché trasferitosi all'estero, non abbia eletto domicilio⁹³.

Quando si tratta di persone giuridiche o di professionisti la notifica può essere effettuata anche a mezzo Posta Elettronica Certificata. La notifica è perfezionata quando il mittente riceve la comunicazione di avvenuta consegna. Nel caso in cui il primo tentativo non sia andato a buon fine, per problemi relativi alla casella di posta elettronica, l'Ufficio deve, trascorsi sette giorni, riprovare a notificare l'atto. Se anche il secondo tentativo non andasse a buon fine, allora l'Ufficio deve notificare l'atto sul sito internet "InfoCamere Scpa" mediante deposito, e da quel momento l'avviso viene pubblicato sul sito per quindici giorni⁹⁴.

Secondo quanto affermato dalla Cassazione, con relata di notifica un organo pubblico asserisce quanto realmente avvenuto durante l'attività di notifica. Quanto affermato dall'organo può essere confutato attraverso la querela di falso⁹⁵. La querela di falso è un atto pubblico, che viene emanato da un pubblico ufficiale in seguito alle operazioni da lui effettuate. Le informazioni contenute in questo atto hanno valore probatorio fino a querela di falso⁹⁶.

Nel caso in cui un pubblico ufficiale attesti, sempre con relata di notifica, le attività svolte presso la sede legale della società ricevente la notifica, il suo atto è sostenuto da un'efficacia probatoria superiore, che si rinviene nell'articolo 2700 c.c. Anche in questo caso l'unico modo per contestare l'atto è la querela di falso⁹⁷. Potrebbe darsi il caso in cui l'ufficiale giudiziario dichiararsi di non aver trovato il consegnatario all'indirizzo indicato: in questo frangente la relata di notifica, contenente l'affermazione del mancato rinvenimento del destinatario, fa fede fino a querela di falso, perché quanto affermato dall'ufficiale è considerato veritiero⁹⁸.

⁹³ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, cit. p. 1092-1093.

⁹⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 2017, Utet, Milano, p. 210.

⁹⁵ Cass., n° 4193/2010

⁹⁶ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, pp. 1082-1083.

⁹⁷ Cass., n° 17064/2006.

⁹⁸ *Ivi*, pp. 1082-1083.

L'avviso di accertamento può essere notificato esclusivamente trascorso il termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, in cui il contribuente ha la possibilità di presentare osservazioni all'Amministrazione Finanziaria. Se viene notificato prima, l'atto è invalido, tranne in casi di urgenza.

La notifica si perfeziona in momenti differenti per il notificante e per il notificatario: per il notificante (Amministrazione Finanziaria) si perfeziona al momento della consegna dell'atto al messo comunale o al messo speciale in caso di notifica a mezzo posta; per il notificatario, invece, la notificazione si perfeziona al momento in cui questi ha conoscenza legale dell'atto⁹⁹.

La notifica può essere viziata, e si può avere nullità dell'avviso di accertamento oppure solamente difformità. La Cassazione ha affermato che la nullità della notifica dell'atto può essere sanata se il contribuente comunque impugna l'atto. Non è necessario che ci sia la conferma della conoscenza dell'avviso di accertamento al destinatario mediante notifica, perché occorre solamente che sia raggiunto il fine, ossia l'impugnazione o l'adempimento. Il fine deve sopraggiungere prima della scadenza del termine di decadenza dell'azione impositiva.

1.3 I termini

Precedentemente al 2015, la disciplina dei termini dell'avviso di accertamento contenuta nell'articolo 43 D.P.R. 600 del 1973 stabiliva termini particolari per la notifica degli avvisi di accertamento, a pena di decadenza. Era previsto che l'avviso di accertamento dovesse essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. In aggiunta, era previsto che in caso di mancata presentazione della dichiarazione, o nel caso in cui la dichiarazione fosse nulla, il termine di notifica fosse il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione era stata presentata.

La decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente configura un'eccezione in senso proprio che, in sede

⁹⁹ A. Contrino, E. della Valle, A. Marcheselli, E. Marellò, G. Marini, S. M. Messina, M. Trivellin, *Fondamenti di diritto tributario*, Cedam, 2020, cit. p. 439.

giudiziale, deve essere dedotta dal contribuente, non potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice¹⁰⁰. Spetta, quindi, al contribuente rilevare in sede di ricorso, e non anche successivamente, ad esempio con memoria illustrativa, la tardività della notifica dell'avviso di accertamento, avvenuta oltre i termini di cui all'art.43, DPR 600/1973¹⁰¹.

Attualmente, l'avviso di accertamento deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Se la dichiarazione è stata omessa, il termine è il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata¹⁰².

2. Il processo tributario: giurisdizione e competenza delle Commissioni tributarie

Il processo tributario è disciplinato dal Decreto legislativo 546 del 1992, modificato dal successivo Decreto legislativo 156 del 2015, il quale afferma che la competenza sulla materia tributaria è affidata alle Commissioni tributarie. Le Commissioni tributarie sono un corpo di giudici speciali, ed esistevano già prima dell'entrata in vigore della Costituzione del 1948. Si suddividono in Commissioni provinciali e Commissioni regionali, i cui membri sono designati in base ai loro titoli dal Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, sulla base di graduatorie. Componenti delle Commissioni possono essere anche magistrati non togati, avvocati dello Stato a riposo, revisori dei conti con almeno cinque anni di attività, insegnanti di diritto, periti, laureati in giurisprudenza... I membri sono nominati con Decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze¹⁰³.

I giudici delle commissioni devono essere indipendenti e imparziali, soggetti soltanto alla legge. L'ordinamento deve garantire l'indipendenza formale e

¹⁰⁰ Cass., Ord., n° 24074, 3 ottobre 2018.

¹⁰¹ A. Contrino, E. della Valle, A. Marcheselli, E. Marellò, G. Marini, S.M. Messina, M.Trivellin, *Fondamenti di diritto tributario*, Cedam, 2020, cit. p. 441.

¹⁰² A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, pp. 1105-1106.

¹⁰³ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 355-356.

sostanziale. Potrebbe, però, sorgere un problema di incompatibilità, e per questo motivo si è definito che se un membro è professionista non può essere giudice tributario nel distretto di corte d'appello in cui svolge l'attività professionale.

L'organizzazione della giustizia tributaria è strutturata su tre gradi di giudizio, due di merito e uno di legittimità. In primo grado si dibatte del fatto e del diritto, e si svolge dinanzi alla commissione tributaria provinciale. Le decisioni, invece, in sede di appello sono di competenza delle commissioni tributarie regionali¹⁰⁴. Il terzo grado, ovvero quello di legittimità, è innanzi alla Corte di Cassazione, e riguarda i ricorsi proposti contro le decisioni delle Commissioni tributarie regionali.

La giurisdizione annovera ogni tipologia di controversia inerente tributi, sovrainposte, addizionali, sanzioni e interessi, sia statali, sia regionali, sia provinciali, sia comunali¹⁰⁵. La competenza spetta, invece, alle Commissioni provinciali nel cui ambito ha sede l'ufficio o ente contro cui si propone ricorso. In sede di ricorso contro un gestore dei tributi locali rileva la sede dell'ente locale. La Corte costituzionale, con la sentenza 3 marzo 2016 numero 44, ha dichiarato illegittimo l'articolo 4 del D.lgs. 546 nella parte in cui attribuiva la competenza alla commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede il gestore¹⁰⁶. Le controversie riguardanti il titolo esecutivo, ossia il ruolo e l'avviso di accertamento, devono essere sollevate tramite ricorso alla commissione tributaria competente¹⁰⁷. La giurisdizione tributaria non comprende l'intera fase di riscossione, perché quando inizia la fase dell'esecuzione forzata, la giurisdizione passa al giudice ordinario. Si possono impugnare davanti al giudice tributario soltanto gli atti finiti a ruolo, ma al momento della fase esecutiva della riscossione coattiva vi è il confine tra le due giurisdizioni.

Fino al 2001, la materia tributaria era di competenza quasi esclusiva del giudice ordinario. Attualmente, il giudice ordinario mantiene una parte di competenza inerente all'esecuzione forzata, tutte le cause avverso le Agenzie Fiscali, e l'impugnazione di atti amministrativi generali e regolamenti.

¹⁰⁴ Le commissioni tributarie regionali sono situate nei capoluoghi di distretto di corte d'appello.

¹⁰⁵ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 357.

¹⁰⁶ *Ivi*, cit. p. 357.

¹⁰⁷ *Ivi*, p. 358.

L'articolo 16 del D.P.R. 636 del 1972 stabiliva che il termine per proporre ricorso alla Commissione di primo grado è di settanta giorni e decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento¹⁰⁸. Il D.P.R. 636 del 1972 è stato sostituito con Decreto legislativo 546 del 1992. L'articolo 21 del D.lgs. 546/1992 afferma che *“il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto. In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione”*.

2.1 Gli atti impugnabili

La disciplina legislativa della giurisdizione delle Commissioni tributarie riguarda un giudizio di impugnazione, e non una determinata situazione di fatto. L'azione di impugnazione può essere proposta solo se il contribuente riceve la notifica di un atto autoritativo¹⁰⁹. L'articolo 19 del Decreto legislativo 546 del 1992 afferma che la domanda da porre al giudice tributario consiste nell'impugnazione di un atto, atto ricompreso tra quelli previsti dalla legge. Gli atti impugnabili sono raggruppati in categorie: 1) gli atti impositivi, i quali stabiliscono quale sia il tributo dovuto, come l'avviso di accertamento; 2) gli atti dei tributi; 3) gli atti di riscossione, i quali sono impugnabili se non ancora utilizzati, come ruolo e cartella esattoriale. Ci si è domandati se gli atti dell'articolo 19 fossero tassativi. La Giurisprudenza ha ritenuto che siano tassative le categorie, ma non l'elenco degli atti contenuti nelle categorie stesse. Nella procedura amministrativa è previsto che gli enti impositori, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, possano inviare ai contribuenti degli “avvisi bonari” o “comunicazioni di irregolarità”. Si tratta di atti con i quali l'Amministrazione Finanziaria avvisa il contribuente che è sotto controllo o che è emersa un'irregolarità. Dato che non si tratta ancora di avvisi di accertamento, l'avviso bonario non dovrebbe essere impugnabile. La Giurisprudenza, però, tende ad ammettere che possano essere impugnati, per una ragione di tutela del contribuente. Il

¹⁰⁸ C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, 1984, Cedam, Padova, cit. pp. 256-257.

¹⁰⁹ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 364.

contribuente ha facoltà di impugnare l'avviso bonario, ma potrebbe anche attendere l'avviso di accertamento finale.

Non sono impugnabili gli atti che vengono emanati nel corso del procedimento, e, nel caso in cui questi siano viziati, i vizi possono essere fatti valere solamente impugnando il provvedimento finale¹¹⁰.

2.2 La difesa delle parti nel processo

Il contribuente può stare in giudizio autonomamente nelle controversie che hanno ad oggetto un valore inferiore a 3000 euro oppure se si tratta di un soggetto abilitato alla difesa tecnica. Altrimenti, il contribuente deve essere assistito da un difensore. È necessaria la presenza dell'Ufficio o dell'Ente che ha emesso l'atto impugnato¹¹¹. L'ufficio dell'Agenzia delle Entrate sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata, cioè senza difesa tecnica¹¹².

Nel processo tributario è ammessa la possibilità di ricorso collettivo, ossia proposto da più parti o contro più parti¹¹³. Si può avere litisconsorzio facoltativo quando vi è un atto impositivo unico con più destinatari che presentano ricorso. L'articolo 14 del Decreto legislativo 546 riconosce la legittimazione ad intervenire o ad essere chiamati in causa a chi è destinatario dell'atto impugnato e a chi è parte del rapporto controverso. Prevede, inoltre, la chiamata in giudizio, che può avvenire su istanza di parte o per ordine del giudice¹¹⁴.

Vi può essere anche litisconsorzio necessario, cioè quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti. La Giurisprudenza ha precisato che il litisconsorzio necessario, nel processo tributario, presuppone, in primo luogo, che la

¹¹⁰ Cass., sez., un., 16 marzo 2009, n° 6315.

¹¹¹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 359-360.

¹¹² *Ivi*, pp. 360.

¹¹³ Cass., 30 aprile 2010, n° 10578.

¹¹⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 360-361.

fattispecie costitutiva dell'obbligazione, rappresentata dall'atto autoritativo impugnato, presenti elementi comuni ad una pluralità di soggetti e, in secondo luogo, che siano proprio gli elementi comuni ad essere posti a fondamento del ricorso proposto da uno dei soggetti obbligati. I ricorsi devono essere riuniti e decisi congiuntamente, e il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è viziato da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del processo, anche d'ufficio¹¹⁵. La formula della inscindibilità proviene dal processo amministrativo, ove viene utilizzata quando sono impugnati atti amministrativi generali ad effetti inscindibili: in tali processi deve partecipare al giudizio anche un controinteressato e la sentenza ha efficacia erga omnes¹¹⁶.

2.3 *L'iter processuale del ricorso tributario*

Il processo tributario prende vita attraverso il ricorso¹¹⁷, il quale deve indicare: 1) la commissione tributaria cui è diretto; 2) il ricorrente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o domicilio eletto, codice fiscale e indirizzo PEC; 3) l'ufficio nei cui confronti è proposto; 4) l'atto impugnato e l'oggetto della domanda; 5) i motivi. L'atto deve essere firmato solo dal difensore, il quale deve essere munito di procura¹¹⁸. Queste indicazioni sono tassative, altrimenti il ricorso è inammissibile. Il ricorso nasce come un atto che ha come destinatario immediato non la controparte, ma il giudice: si compone di una domanda motivata da presentare al giudice, il cui oggetto è la richiesta di un provvedimento atto ad annullare, in tutto o in parte, l'atto impugnato. Anche questo atto deve essere motivato, e la motivazione deve essere chiara e sintetica¹¹⁹.

¹¹⁵ Cass., 4 maggio 2012, n° 6711.

Ivi, cit. p. 361-362.

¹¹⁶ *Ivi*, cit. p. 361.

¹¹⁷ Art. 18 D. Lgs. n° 546/1992.

¹¹⁸ Il difensore può agire nell'interesse giuridico di una persona soltanto se gli è stato conferito un mandato. Il mandato si concretizza nella sottoscrizione di una procura. La procura è l'atto con cui il cliente attribuisce al difensore il potere di rappresentarlo e difenderlo in giudizio.

¹¹⁹ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, 2017, Utet, Milano, pp. 368-370.

Il primo adempimento è la notifica del ricorso introduttivo, il quale deve essere notificato alla controparte (ente che ha emanato il provvedimento impugnato) entro il termine di sessanta giorni dal ricevimento dell'avviso di accertamento.

Il secondo adempimento consiste nell'atto di costituzione in giudizio: il contribuente si costituisce al giudice depositando il proprio fascicolo.

Il processo tributario può essere svolto anche tramite servizio telematico. La procedura ruota attorno al Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT), che mette in contatto le parti con le commissioni, il giudice ordinario, riceve i files, li controlla e rilascia le ricevute, forma il fascicolo telematico. L'informatizzazione, per ora, comprende: registrazione e accesso al PTT, notificazione del ricorso e costituzione in giudizio, deposito degli atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio, formazione e consultazione del fascicolo processuale informatico¹²⁰. Quindi, si caricano in questo server i documenti che servono per la costituzione in giudizio, e il ricorrente ha sessanta giorni di tempo, dal momento della notifica, per costituirsi in giudizio. Se il ricorrente non si costituisce, il giudice verrà informato dell'adempimento, e quindi non sarà mai emanato un provvedimento. Altrimenti, se si costituisce tardivamente, il ricorso è inammissibile: l'inammissibilità comporta anche che il provvedimento originariamente da impugnare diventa definitivo¹²¹.

La controparte può resistere al ricorso depositando un atto denominato "controdeduzioni". Questo atto contiene la difesa della bontà dell'avviso di accertamento impugnato, ossia sostiene che il ricorso non debba essere accolto e che il provvedimento amministrativo non debba essere annullato. La costituzione in giudizio della controparte è facoltativa, e può costituirsi anche solamente all'udienza. Il processo viene eseguito anche se la controparte non si costituisce. Il termine entro cui costituirsi è trenta giorni dalla notifica del ricorso introduttivo. La non

¹²⁰ *Ivi*, cit. p. 368.

¹²¹ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, p. 183.

costituzione nel termine determina solamente la perdita di qualche facoltà minore, come ad esempio la chiamata di terzo in giudizio¹²².

Trascorso il termine ordinatorio di sessanta giorni concesso al resistente per costituirsi in giudizio, la segreteria della Commissione tributaria iscrive nel registro generale il fascicolo, il quale, successivamente, viene consegnato al Presidente¹²³, il quale lo assegna ad una sezione. Il Presidente della sezione selezionata esamina il ricorso in caso ci fossero inammissibilità, e dopo fissa la data nella quale il fascicolo dovrà essere discusso, cioè l'udienza. Almeno trenta giorni prima della data dell'udienza, le parti devono essere avvisate. Il ricorrente o il resistente possono scegliere se utilizzare il rito con udienza pubblica o il rito con l'udienza in camera di consiglio. Se le parti non effettuano questa scelta, l'udienza si svolge senza la presenza delle parti: viene fissata una data in cui si riuniscono i giudici, e le parti possono solamente depositare atti scritti. Se, invece, le parti optano per l'udienza pubblica, si attiva un procedimento diverso: l'istanza deve essere depositata presso la segreteria della Commissione tributaria, e viene fissata un'udienza in cui non solo i giudici si riuniscono, ma possono partecipare i difensori delle parti e le parti stesse. Almeno venti giorni prima dell'udienza possono essere depositati documenti, e almeno dieci giorni prima possono essere presentate memorie¹²⁴.

Esaurita la discussione e salvo che il collegio non ravvisi ragioni che giustifichino un rinvio della discussione, la commissione si riunisce in camera di consiglio ed emette sentenza, il cui dispositivo viene comunicato alle parti a cura della segreteria solo dopo che il giudice relatore avrà provveduto a redigere la motivazione integrale della sentenza e questa sia stata sottoscritta, oltre che dal relatore, dal Presidente del Collegio, e quindi depositata. Come disposto dall'articolo

¹²² Art. 269 c.p.c. *“Alla chiamata di un terzo nel processo, la parte provvede mediante citazione a comparire nell'udienza fissata dal giudice istruttore. Il convenuto che intenda chiamare un terzo in causa deve, a pena di decadenza, farne dichiarazione nella comparsa di risposta e contestualmente chiedere al giudice istruttore lo spostamento della prima udienza allo scopo di consentire la citazione del terzo”*.

¹²³ Art. 25 D. Lgs. 546/1992.

¹²⁴ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, pp. 183-184.

67bis del Decreto Legislativo 546 del 1992, a partire dal 1° giugno 2016, le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono immediatamente esecutive¹²⁵.

2.4 *L'appello e il ricorso in Cassazione*

Il processo di appello si svolge davanti alla Commissione tributaria regionale. Il ricorrente impugna la sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale. Nel caso in cui la sentenza di primo grado sia stata notificata mediante raccomandata con avviso di ricevimento a mezzo posta o tramite ufficiale giudiziario, il termine per impugnare è di sessanta giorni dalla notifica dell'atto. Altrimenti il termine è di sei mesi decorrenti dalla data di deposito della sentenza impugnata. L'iter processuale ricalca pedissequamente quello del processo di primo grado¹²⁶.

Nel processo di appello la costituzione tempestiva del resistente è prescritta a pena di inammissibilità ove questi sia rimasto in parte soccombente nel giudizio di primo grado e intenda impugnare la sentenza già impugnata dal ricorrente. Il soggetto vittorioso in primo grado ha l'onere di riproporre in appello, a pena di decadenza, tutte le questioni ed eccezioni già proposte in primo grado e non accolte, o non disaminate, dal giudice di primo grado. Non possono essere proposte domande od eccezioni non presentate nel giudizio di primo grado. Salvo nuove prove documentali, non sono neppure consentite, in linea di principio, prove diverse da quelle prodotte nel giudizio di primo grado. Infine, compete al giudice d'appello il potere di sospendere la riscossione della sanzione pecuniaria irrogata dall'ente impositore e dovuta sulla base di quanto statuito dal giudice di primo grado¹²⁷. Il processo di appello si chiude con una sentenza, la quale può essere impugnata mediante ricorso in Cassazione.

La Corte di Cassazione è una corte suprema, con sede a Roma, ed è il terzo grado di giudizio previsto dall'ordinamento: infatti, è una corte di ultima istanza, che si può adire solamente dopo aver esperito i due mezzi giurisdizionali precedenti. Il ricorso in

¹²⁵ *Ivi*, cit. p. 184.

¹²⁶ *Ivi*, p. 188.

¹²⁷ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, p. 188.

Cassazione è consentito solamente per evidenziare alcuni vizi della sentenza emessa dalla Corte di appello, e non per esaminare interamente quanto stabilito nella sentenza stessa¹²⁸.

Dal 2015 è stato introdotto il ricorso per saltum, il quale consiste nella possibilità di adire la Corte di Cassazione successivamente alla sentenza emessa dalla Commissione tributaria, quindi saltando a piè pari il secondo grado di giudizio. Il ricorso per saltum è possibile quando vi sia violazione o falsa applicazione di norme di diritto. La ratio è quella di consentire che le questioni siano risolte nel minor tempo possibile¹²⁹.

2.5 La conciliazione

Come nel processo civile, anche nel processo tributario è possibile la conciliazione. La conciliazione consiste in un accordo tra le parti, il quale estingue il processo. Le parti possono accordarsi in udienza o anche al di fuori e devono presentare un'istanza congiunta, firmata dai difensori o sottoscritta da loro stesse¹³⁰.

Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa¹³¹.

Le parti possono presentare istanza di conciliazione fino al termine previsto per la possibilità di depositare memorie, e nel caso in cui la parte fosse interessata ad

¹²⁸ *Ivi*, cit. p. 190.

¹²⁹ *Ivi*, cit. p. 190.

¹³⁰ Art. 48 D.lgs. 546/1992: "Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia".

¹³¹ Art. 48 D.lgs. 546/1992 c.2 cit.

approfondire la soluzione proposta dalla controparte, il giudice sospende il giudizio e rinvia l'udienza, giustappunto per permettere alle parti di trovare un accordo¹³².

La conciliazione prende vita attraverso la firma dell'accordo delle parti. In tale accordo è contenuto il computo delle somme dovute¹³³.

Il giudice tributario deve controllare la legittimità formale dell'accordo e la sua ammissibilità. L'atto conciliativo, ossia l'atto che deriva dall'accordo delle parti, è un provvedimento amministrativo¹³⁴.

3. Il potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria

Tra i molteplici poteri dell'Amministrazione Finanziaria ha grande rilievo il potere di autotutela. L'Amministrazione può provvedere in merito ai suoi provvedimenti, ossia può ritirarli, ad esempio quando si accorga di avere commesso un errore. Ha il potere di ritirare un provvedimento in autotutela quando il ritiro è conforme all'interesse pubblico: infatti, se esiste l'interesse pubblico ad emanare provvedimenti giusti, allora tutti i provvedimenti dovrebbero poter essere ritirati in autotutela. Questo perché l'interesse pubblico sarebbe sufficiente a ripristinare la legalità violata, cioè la correzione di un errore. Nella realtà il meccanismo è differente: si afferma che l'interesse pubblico, il quale può costituire il presupposto per giustificare il ritiro del provvedimento in autotutela, deve essere qualcosa di più del semplice ritiro, ossia è necessario un interesse pubblico ulteriore. Potrebbe presentarsi il caso in cui vi è provvedimento errato che è ancora impugnabile o che è già stato impugnato. In questo caso l'Amministrazione ha due interessi: se l'atto è ancora impugnabile, ha la possibilità di rimuovere l'errore, senza successive liti; se

¹³² F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, XIII edizione, Utet, Milano, p. 376.

¹³³ *Ivi*, p. 376.

¹³⁴ *Ivi*, p. 378.

l'atto, invece, è già stato impugnato, può ritirarlo, e quindi eliminare il rischio di un possibile contenzioso in cui, sicuramente, sarebbe stata la parte soccombente.

La Corte costituzionale ha affermato che il ritiro degli atti sbagliati è doveroso da parte dell'Amministrazione Finanziaria. L'interesse pubblico è eliminare l'illegittimità, e quindi il dovere di annullare gli atti. Non è, tuttavia, sindacabile l'attività dell'Amministrazione nel caso in cui non proceda al ritiro in autotutela, perché vi è discrezionalità.

Capitolo terzo

LE VIOLAZIONI ISTRUTTORIE E LA MANCANZA DI UNA TUTELA EFFETTIVA

SOMMARIO: 1. Le violazioni istruttorie; 1.1 I vizi nell'invio di questionari, negli inviti a comparire e nell'invito ad esibire atti e documenti; 1.2 I vizi nella trasmissione di atti penali; 1.3 L'illegalità negli accessi e nelle ispezioni; 2. La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e il giusto processo; 2.1 Il caso Ravon e il difetto di tutela effettiva del contribuente.

1.1 Le violazioni istruttorie

Nel corso dell'attività di indagine dell'Amministrazione Finanziaria è possibile che siano commesse violazioni istruttorie, come ad esempio accessi irrituali. Per

questo motivo il contribuente deve avere a disposizione degli strumenti idonei a contrastarle. Una soluzione univoca non è ancora stata trovata, tra i molteplici orientamenti della dottrina e della giurisprudenza, sui possibili strumenti di difesa del contribuente. Tra le tante reazioni ai comportamenti illeciti vi sono le forme di sanzione, risarcitoria o punitiva, le quali sono forme di ristoro dell'integrità personale o patrimoniale del contribuente, ovvero dell'ordine giuridico violato, che rimangono esterne al procedimento tributario, perché non impattano sulla validità degli atti di accertamento, né limitano gli elementi valutabili dagli uffici o le iniziative di questi¹³⁵.

Ci si è domandati se, in caso di violazioni istruttorie, l'avviso di accertamento, emanato in seguito ad esse, avesse ancora validità. Uno degli strumenti a disposizione del contribuente è l'impugnazione dell'avviso di accertamento dinanzi alle Commissioni tributarie, chiedendone l'annullamento perché fondato su elementi illegittimamente acquisiti. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno portato all'affermazione della possibilità di annullamento dell'avviso di accertamento per istruttoria viziata. L'affermazione di tale invalidità può fondarsi su due percorsi argomentativi diversi, spesso proposti in via alternativa da dottrina e giurisprudenza. Secondo un primo orientamento, il procedimento amministrativo è una sequenza coordinata di atti, alcuni dei quali sono presupposti da altri¹³⁶. Dato che l'avviso di accertamento è il frutto di un susseguirsi di atti, potrebbe darsi il caso in cui sia viziato da illegittimità derivata¹³⁷. In questo caso è possibile obiettare che non esiste una vera e propria presupposizione nel caso di istruttoria e provvedimento finale¹³⁸.

Un altro orientamento valorizza il concetto di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita¹³⁹. Qui è possibile opporre che il regime della inutilizzabilità della prova illegittima è previsto espressamente dal Codice di

¹³⁵ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore*, Cedam, 2022, Milano, cit. p.286.

¹³⁶ A. Marcheselli, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco. Strategie del difensore*, 2022, Cedam, Milano, cit. p. 288.

¹³⁷ Cass., n. 32101/2018.

¹³⁸ *Ivi*, cit. p. 288.

¹³⁹ Art. 191 c.p.p. “*Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento*”.

procedura penale. Poiché di regola le indagini tributarie mirano ad accertare violazioni, la regola della inutilizzabilità parrebbe avere anche la copertura legislativa, ove ritenuta necessaria, derivante dal richiamo al codice di procedura penale. Per la giurisprudenza, invece, il richiamo al codice operato dalla legge fiscale varrebbe, incongruamente, solo nel caso dell'azione di indagine della Guardia di Finanza in sede di polizia giudiziaria¹⁴⁰.

Secondo la Corte di Cassazione è compito del giudice valutare, caso per caso, se le prove acquisite durante l'attività istruttoria siano utilizzabili¹⁴¹.

1.1 I vizi nell'invio di questionari, negli inviti a comparire e nell'invito ad esibire atti e documenti

Nel caso in cui gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria inviino questionari al contribuente, il quale li deve restituire compilati, questi ultimi devono contenere domande specifiche. Infatti, se dovessero contenere domande indeterminate il questionario diviene invalido, quindi non produce effetti. Questa irregolarità, però, non sortisce invalidità nei confronti dell'avviso di accertamento¹⁴².

L'invito a comparire deve contenere la motivazione, la cui assenza determina l'invalidità dell'atto in sé, ma non dell'accertamento in generale. Se l'invito contenesse la motivazione, quindi fosse regolare, e il contribuente si costituisse, delle richieste esposte e delle risposte ricevute si deve redigere un verbale. Questo per il rispetto del dovere di trasparenza amministrativa. Qualora il verbale non venisse redatto o non riportasse interamente il contenuto necessario, creerebbe problemi di difesa al contribuente, quantomeno impedendogli di far puntualmente constare quali argomenti egli aveva addotto nell'ambito del procedimento amministrativo, e se e

¹⁴⁰ *Ivi*, cit. p. 289.

¹⁴¹ Cass., 8605/2015.

¹⁴² A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Giappichelli, 2016, Torino, p. 150.

come essi sono stati valutati dall'Amministrazione Finanziaria. In questo caso è presumibile la nullità del provvedimento finale¹⁴³.

Infine, per quanto riguarda l'invio di atti e documenti, l'Ufficio può trattenere ed estrarre copia di questi, rilasciando una ricevuta. L'omissione della ricevuta non è di gravità tale da viziare la procedura. Può darsi il caso del superamento del termine e della sottrazione delle scritture cronologiche, ma anche queste non sono ipotesi tali da viziare la procedura. L'invito deve essere motivato e anche in questo caso l'omissione comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento¹⁴⁴.

1.2 I vizi nella trasmissione di atti penali

Durante le indagini preliminari, inerenti al processo penale, possono emergere elementi interessanti per le indagini finanziarie. Le indagini preliminari sono coperte da segreto, ma è concesso trasmettere atti provenienti dalle indagini penali a procedimenti tributari, attraverso l'autorizzazione del Pubblico Ministero. Ci si è domandati se il contribuente possa lamentarsi dei vizi inerenti alla trasmissione di atti penali, ossia della mancanza di autorizzazione o dell'insufficiente o taciuta motivazione della stessa. Il segreto investigativo qui svolge il ruolo di interesse tutelato, ma nel caso di violazione non comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento; tuttavia, comporta illecito disciplinare per il soggetto che ha realizzato il vizio. All'infuori delle indagini penali non è necessaria l'autorizzazione, e nemmeno per i dati che provengono da processo penale ormai privi del segreto¹⁴⁵.

Un altro quesito è se il giudice tributario possa accertare e valorizzare le violazioni procedurali commesse nei procedimenti e processi da cui giungono le prove. Da questo interrogativo deriva un'altra problematica, ossia se la violazione

¹⁴³ *Ivi*, cit. pp. 149-150.

¹⁴⁴ *Ivi*, p. 150.

¹⁴⁵ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, pp. 150-151.

delle regole dell'ordinamento penale rilevi in sede tributaria. La risposta è che dipende se l'atto sarebbe stato acquisibile in sede tributaria o meno. In caso positivo e, se le regole tributarie e penali, o del diverso procedimento, sono diverse, nel processo tributario non rileva la violazione delle regole del diverso ordinamento, purché siano rispettate quelle proprie del settore fiscale. Se, invece, l'atto non sarebbe stato acquisibile in sede tributaria, la violazione delle regole del diverso procedimento rileva: quel dato è stato acquisito illegittimamente, perché il sistema tributario presuppone il rispetto delle garanzie del diverso procedimento¹⁴⁶.

1.3 L'illegalità negli accessi e nelle ispezioni

Gli ufficiali dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di Finanza, quando devono effettuare l'accesso presso un luogo, devono essere muniti della lettera di incarico¹⁴⁷, la quale funge da giustificazione all'accesso. Nel caso in cui gli ufficiali non dovessero presentare la lettera di incarico al contribuente, tale vizio non è grave a tal punto da compromettere la validità dell'avviso di accertamento¹⁴⁸.

Altro obbligo degli ufficiali consta nell'avvertimento al contribuente della facoltà di farsi assistere da un professionista¹⁴⁹ durante l'attività di controllo. In questo caso, se dovessero ostacolare la difesa del contribuente, l'avviso di accertamento correrebbe il rischio di essere viziato da invalidità¹⁵⁰.

¹⁴⁶ *Ivi*, cit. pp. 151-152.

¹⁴⁷ Art.12 c.2 Statuto dei diritti del contribuente: "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda".

¹⁴⁸ *Ivi*, p. 153.

¹⁴⁹ Art.12 c.2 Statuto dei diritti del contribuente: "*Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto ad essere informato... della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria*"

¹⁵⁰ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, cit. p. 153.

Nel caso di accesso presso locali destinati all'esercizio di arti o professioni, è richiesta la presenza del titolare o di un suo delegato. L'accesso eseguito senza il rispetto della suddetta richiesta comporta l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, ancor più quando i soggetti non hanno avuto il tempo materiale per essere presenti. Solitamente gli ufficiali procedono all'accesso quando sono a conoscenza della presenza del titolare. Il professionista potrebbe opporre il segreto professionale sui documenti, ma non sull'intera attività: per superare questa opposizione è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. In mancanza dell'autorizzazione o in presenza di un'autorizzazione viziata, le prove raccolte da ciò che era coperto da segreto professionale non potranno essere utilizzate¹⁵¹. Si tratta di norme che fissano limiti esterni del potere rispetto a interessi privati potenzialmente confliggenti¹⁵².

Per gli accessi in locali adibiti ad uso promiscuo è necessaria l'autorizzazione del Pubblico Ministero, proprio per il fatto che questi locali sono destinati anche ad abitazione. Anche in questo caso, la mancanza o la motivazione viziata dell'autorizzazione comporta l'inutilizzabilità degli elementi ottenuti¹⁵³.

Identica conclusione per il caso di omessa autorizzazione o autorizzazione viziata nella motivazione nel caso di accessi presso luoghi di privata dimora. Si tratta di un limite esterno del potere di accertamento a tutela di interessi privati, come l'inviolabilità del domicilio, la cui violazione è idonea a determinare l'inutilizzabilità di quanto acquisito¹⁵⁴.

2. *La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e il giusto processo*

La CEDU è la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, firmata dal Consiglio d'Europa nel 1950. La convenzione è un trattato internazionale volto a tutelare i

¹⁵¹ *Ivi*, p. 154.

¹⁵² *Ivi*, cit. p. 154.

¹⁵³ *Ivi*, p. 154.

¹⁵⁴ A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, 2016, Giappichelli, Torino, cit. pp. 154-155.

diritti umani e le libertà fondamentali in Europa¹⁵⁵. Attraverso la CEDU è stata istituita la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la quale garantisce l'applicazione, nei confronti dei cittadini dei Paesi aderenti, dei diritti e delle libertà fondamentali dell'uomo. Benché vi aderiscano quarantasette Paesi dell'Unione Europea, non si tratta di un'istituzione dell'Unione, ma è un organismo di giustizia internazionale.

La procedura per adire questa Corte è molto semplificata, nel senso che qualunque cittadino, anche in via personale, può fare una richiesta, manifestando la violazione di un suo diritto o di una sua libertà, attraverso una semplice lettera raccomandata, la quale viene vagliata dalla Corte per l'eventuale ammissibilità del ricorso. Se il ricorso viene considerato ammissibile, allora si innesca un procedimento più complesso, che obbliga il contribuente a fornirsi di una difesa tecnica, ed a variare la lingua.

La Corte EDU è una corte di ultima istanza, e giustappunto, per poterla adire, il contribuente deve avere esperito tutti i gradi di giudizio interni.

L'articolo 6 della CEDU¹⁵⁶ attribuisce ai cittadini dei Paesi firmatari il diritto ad un processo equo, soprattutto nella misura in cui vengono determinati i diritti e doveri di carattere civile e viene analizzata la fondatezza delle accuse di natura penale. Il problema che si è posti è l'applicazione di questo articolo, quindi del giusto processo, al processo tributario. Non vi è dubbio giurisprudenziale che l'articolo 6 si applichi, per interposizione dell'articolo 117 della Costituzione, ai processi civili e penali. L'inapplicabilità di questo articolo ai processi tributari italiani è stata dichiarata per la prima volta nella sentenza Ferrazzini¹⁵⁷ del 1998. La Corte EDU ha affermato che *“quanto alla materia fiscale, le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano, tuttavia, la natura essenziale dell'obbligazione per gli individui o le imprese di pagare le tasse. In rapporto all'epoca dell'adozione della Convenzione, non vi sono interventi nuovi da parte dello Stato nella sfera civile e nella vita degli*

¹⁵⁵ Eur-lex.europa.eu, cit.

¹⁵⁶ Art.6 CEDU *“Ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta”*.

¹⁵⁷ Sentenza Ferrazzini c. Italia, GC, ricorso n. 44759/1998, cit. § 29.

individui”. L’imposizione fiscale non tocca direttamente la sfera civile, ma resta in un altro ambito. La Corte ritiene che “*la materia fiscale faccia ancora parte del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante, dato che la Convenzione e i suoi Protocolli devono essere considerati congiuntamente*”. La Corte EDU si ritiene incompetente a giudicare questa materia, e quindi estrapola il processo tributario dalla tutela dell’articolo 6 della CEDU. Si tratta di sovranità statale, e l’articolo, non parlando espressamente di tributi e di processo tributario, non consente alla Corte di intervenire. Pertanto, la Corte conclude affermando che questo articolo non è applicabile alle fattispecie tributarie.

2.1 Il caso Ravon e il difetto di tutela effettiva

Dal 1998 in avanti, sono state ricercate tutte le possibili strade da percorrere per ottenere il godimento della tutela dell’articolo 6 CEDU anche nel processo tributario. Una possibilità è stata trovata nel caso Ravon, che trattava di violazione e mancanza di tutela del domicilio.

L’Amministrazione fiscale francese nutriva il sospetto che due società marsigliesi stessero frodando lo Stato. Le due società erano controllate dal signor Ravon, Le autorità fiscali avevano ottenuto l’autorizzazione a procedere ad ispezioni nelle società e nell’abitazione del signor Ravon. Il signor Ravon, cittadino francese, si era rivolto, inizialmente, al *Tribunal de grande instance*, chiedendo l’annullamento dell’ispezione e l’impossibilità di utilizzare le prove acquisite. Il tribunale aveva dichiarato l’improcedibilità del ricorso. Il signor Ravon e le società hanno presentato ricorso alla Corte di Cassazione francese, la cui risposta è stata che la competenza spettava alla giurisdizione tributaria, ma solamente dopo che l’avviso di accertamento fosse stato emanato. Infine, Ravon decise di adire la Corte EDU per denunciare la

violazione degli articoli 6 e 8 della CEDU. La Corte non aveva giurisdizione sull'articolo 6, ma sull'articolo 8 sì. Egli denunciava un'ispezione domiciliare illegittima, lamentando la violazione del diritto di tutela del domicilio stesso. Ogni individuo ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare nel domicilio. In questo caso la Corte EDU ha potuto censurare la Francia anche dal punto di vista dell'articolo 6, dato che si era affermata la lesione dell'articolo 8. La Corte ha confermato quanto detto dalla Giurisprudenza Ferrazzini¹⁵⁸, ossia che il contenzioso tributario esula dall'ambito dei diritti e degli obblighi civili. Tuttavia, si deve ritenere che il contenzioso in esame non rientra nell'ambito di una controversia di tale natura, ma riguarda la legittimità delle perquisizioni domiciliari e dei sequestri a cui è stato sottoposto il ricorrente. Il fulcro della questione è se le autorità abbiano o meno violato il diritto al rispetto del domicilio. La natura civile di tale diritto è manifesta, ossia è coperto dall'articolo 6, e quindi devia da una sovranità assoluta dello Stato. Data la natura civile, la Corte EDU può giudicare superando la sovranità francese. La natura civile di tale diritto è manifesta, così come il suo riconoscimento nel diritto interno, che risulta sia dall'articolo 9 del Codice civile francese, al quale il governo fa riferimento, ma anche dal fatto che la CEDU lo sancisce nel suo articolo 8: l'articolo 8 è direttamente applicabile nell'ordinamento giuridico francese. In questo modo, la Corte EDU detta un principio di giusto processo. Se un soggetto subisce perquisizioni e sequestri illegittimi deve poter adire un giudice per lamentare questa violazione.

Nello Stato francese, come in Italia, nel momento in cui un soggetto subisce una perquisizione o un sequestro illegittimo non esiste uno strumento di tutela diretto ed effettivo. In Italia, i contribuenti possono azionare una tutela differita, cioè l'impugnazione dell'avviso di accertamento che scaturisce dalla perquisizione.

¹⁵⁸ Art.6 CEDU: *giurisprudenza e sentenza Ferrazzini*, in *Giuricivile*, 2020, 10, Laura Francini, cit: "Il Governo italiano eccepiva l'inammissibilità del ricorso per incompatibilità *ratione materiae* della Corte EDU sostenendo che l'art. 6 era inapplicabile in quanto si trattava di una controversia in ambito tributario... La Corte EDU ha ammesso che la CEDU sia uno strumento di diritto vivente e che debba essere interpretato alla luce delle condizioni di vita attuali. Ha, infatti, affermato che all'interno della sua competenza non può non tenere conto dei cambiamenti intervenuti nella società, perché ha riconosciuto in diversi settori che i rapporti tra lo Stato e l'individuo sono molto progrediti, superando in molti casi l'impostazione tradizionale".

Sorgono diversi problemi in merito. Innanzitutto, l'avviso di accertamento non necessariamente viene emanato, perché la perquisizione illegittima può condurre a nessun ritrovamento, e il contribuente subirebbe un danno a prescindere. Inoltre, l'avviso di accertamento che scaturisce potrebbe essere fondato non solo sul materiale probatorio illegittimamente acquisito, ma anche su altro materiale legittimamente acquisito, e la difesa differita crea dei problemi fino ad un certo punto: sia la dottrina più illuminata, sia allo stato della Giurisprudenza costante, si afferma che, pur riconoscendo una violazione istruttoria, se l'accusa si basa anche su elementi diversi da quelli reperiti nell'ambito dell'istruttoria illegittima, comunque l'avviso di accertamento è valido. Un ulteriore problema che crea la tutela differita è che per quanto un vizio possa essere riconosciuto, non necessariamente porta all'annullamento dell'avviso di accertamento. L'annullamento sarebbe ingiusto perché, anche se l'istruttoria è illegittima, potrebbe aver portato alla scoperta di qualcosa da sanzionare.

La Corte EDU ha sanzionato la Francia perché non garantiva uno strumento di difesa immediato. Uno strumento di tutela immediato non tutela solamente il contribuente, ma tutela lo Stato stesso. Poniamo il caso della scoperta di una grande evasione con un atto istruttorio illegittimo, se vi fosse tutela immediata ci sarebbe un giudice cautelare per il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria si costituirebbe in giudizio per chiedere di legittimare l'azione. Legittimata l'azione, il contribuente sarebbe tutelato perché l'accesso sarebbe sorvegliato da un giudice, come ad esempio il giudice per le indagini di natura tributaria, e l'Amministrazione sarebbe più tranquilla ad eseguire l'operato perché sorvegliata e consapevole che l'evasione scoperta non potrà essere contestata successivamente.

Capitolo quarto

PRINCIPALI MODIFICHE DELLA RIFORMA 2024

*SOMMARIO: 1. La riforma; 2. La nuova motivazione per relationem;
3. Modifica del contraddittorio; 4. L'invalidità degli atti per vizi procedurali*

1. La riforma

Il Decreto Legislativo 219/2023 introduce modifiche significative alla disciplina fiscale, in particolare nell'ambito della trasparenza, della tutela dei diritti dei contribuenti e delle procedure di accertamento. Il primo obiettivo della riforma è il rafforzamento dei Diritti dei contribuenti. Il decreto, infatti, mira a potenziare la protezione dei diritti dei contribuenti, garantendo maggior trasparenza e partecipazione attiva nei procedimenti fiscali. In collegamento funzionale vi è il miglioramento della trasparenza e della chiarezza: viene posta enfasi sulla necessità

di comunicazioni chiare e comprensibili tra l'Amministrazione fiscale e i contribuenti.

Il secondo obiettivo è la modifica alla disciplina degli atti impositivi. Innanzitutto, gli atti impositivi devono contenere una motivazione dettagliata, che spieghi i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base dell'accertamento. Viene, inoltre, previsto l'obbligo di indicare i documenti di riferimento in maniera chiara e accessibile.

Il terzo obiettivo riguarda l'obbligatorietà del contraddittorio: prima dell'adozione di un atto impositivo, l'Amministrazione deve garantire il diritto al contraddittorio preventivo. I contribuenti devono essere informati delle contestazioni e avere la possibilità di presentare osservazioni e documentazioni.

Il quarto obiettivo riguarda l'accesso facilitato ai documenti. I contribuenti hanno diritto di accedere a tutti i documenti e le informazioni su cui si basa l'accertamento fiscale e l'Amministrazione è obbligata a garantire tale accesso tramite portali digitali o altri mezzi telematici. L'assenza di accesso ai documenti può costituire un vizio istruttorio che rende nullo l'atto.

Il quinto obiettivo mira alla digitalizzazione delle comunicazioni. Le comunicazioni ufficiali devono avvenire preferibilmente tramite mezzi telematici, come la PEC, per garantire maggiore velocità, tracciabilità e sicurezza.

Ultimo obiettivo è lo snellimento delle procedure. Infatti, vengono introdotte misure per semplificare i procedimenti amministrativi e ridurre il carico burocratico per i contribuenti. Gli atti devono essere redatti in maniera chiara e comprensibile, evitando il linguaggio tecnico eccessivamente complesso.

Nelle pagine seguenti ci si soffermerà su tre aspetti particolarmente rilevanti di questa riforma.

2. *La nuova motivazione per relationem*

La riforma ha interessato l'articolo 7 dello Statuto del Contribuente, il quale introduce il concetto di motivazione per relationem come parte integrante del processo di accertamento fiscale. La motivazione per relationem è una modalità di

motivazione degli atti amministrativi, inclusi quelli fiscali, attraverso la quale un atto rinvia, per la sua motivazione, ad un altro documento. L'atto impositivo può fare riferimento a un altro atto o documento (ad esempio, un verbale di ispezione, una relazione tecnica) per giustificare le ragioni e i presupposti dell'imposizione.

La riforma stabilisce che gli atti impositivi che utilizzano la motivazione per relationem devono indicare in modo chiaro e preciso il documento di riferimento, il quale deve essere facilmente accessibile al contribuente. Gli atti devono specificare esattamente le parti del documento di riferimento che sono rilevanti per la motivazione, evitando riferimenti generici. Se nella motivazione dell'atto impositivo si fa riferimento ad un altro atto, che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati, pena l'annullabilità dell'atto medesimo¹⁵⁹. I documenti citati nella motivazione per relationem devono essere messi a disposizione del contribuente, preferibilmente in formato digitale, attraverso portali online o altri mezzi telematici. Inoltre, la riforma impone che l'atto impositivo contenga un riassunto delle conclusioni tratte dal documento di riferimento e una spiegazione di come queste conclusioni si applicano al caso specifico del contribuente.

Gli atti impositivi motivati per relationem devono essere impugnabili, come qualsiasi altro atto amministrativo, qualora il contribuente ritenga che la motivazione non sia sufficientemente chiara, trasparente o pertinente.

La mancanza di accessibilità al documento di riferimento o una motivazione per relationem insufficiente può essere motivo di annullamento dell'atto impositivo da parte del giudice tributario.

3. La modifica del contraddittorio

¹⁵⁹ M. Rizzardi, *Fisco e tasse*, 2024, *Riforma Statuto del contribuente: nuovo rapporto con il fisco*, cit.

A partire da gennaio 2024, la riforma dell'articolo 6bis dello Statuto del contribuente introduce importanti novità in merito al contraddittorio preventivo nei procedimenti fiscali. La riforma ribadisce e rafforza l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo prima dell'emanazione di qualsiasi atto impositivo, a pena di annullabilità¹⁶⁰. Questo significa che l'Agenzia delle Entrate, prima di procedere con accertamenti fiscali definitivi, deve sempre avviare un dialogo con il contribuente. L'obbligo di contraddittorio preventivo è esteso ad un maggior numero di procedimenti fiscali, includendo anche quelli relativi a tributi locali e altre imposte indirette, non solo alle imposte sui redditi e IVA. Inoltre, vengono stabiliti tempi certi e perentori per lo svolgimento del contraddittorio. L'Amministrazione comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di provvedimento¹⁶¹. Il contribuente ha diritto ad un periodo minimo di sessanta giorni per presentare le proprie osservazioni e documentazioni. L'Amministrazione Finanziaria deve rispondere entro un termine di sessanta giorni dalla ricezione delle osservazioni. Se i sessanta giorni scadono successivamente al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, o se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza per l'emissione del provvedimento decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio¹⁶². Gli atti impositivi devono essere motivati in maniera dettagliata, con un'analisi puntuale delle osservazioni presentate dal contribuente durante il contraddittorio. L'Amministrazione deve giustificare chiaramente le ragioni per cui eventuali osservazioni o contestazioni del contribuente non sono state accolte.

La riforma introduce ulteriori garanzie per i contribuenti, come il diritto di accesso facilitato ai documenti e alle informazioni utilizzate dall'Amministrazione per l'accertamento.

L'obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio preventivo non sussiste per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di

¹⁶⁰ R. Fo, Fisco oggi, 2024, Rivista Online dell'Agenzia delle Entrate, "Statuto del contribuente: novità operative da oggi"

¹⁶¹ *Ivi*, cit.

¹⁶² *Ivi*, cit.

controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione¹⁶³.

4. L'invalidità degli atti per vizi procedurali

La riforma ha introdotto disposizioni specifiche riguardo all'invalidità degli atti per vizi procedurali. Secondo la riforma, un vizio procedurale può includere: la mancanza di comunicazione preventiva al contribuente prima dell'emissione di un atto impositivo; l'assenza o l'insufficienza del contraddittorio, cioè la mancata possibilità per il contribuente di esprimere le proprie osservazioni prima dell'adozione dell'atto; la motivazione inadeguata o mancante negli atti impositivi, che non chiarisce adeguatamente i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della decisione; l'utilizzo di documenti esterni (motivazione per relationem) senza specificare in modo chiaro e accessibile il riferimento e senza garantire l'accesso ai documenti stessi.

La nuova norma prevede che non sono utilizzabili, ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge. Sono, pertanto, inutilizzabili le prove illegittimamente acquisite in violazione di legge e, in particolare, nell'ipotesi specifica della norma dello Statuto che disciplina il tempo di permanenza massimo nella sede del contribuente. Dovrebbe essere inibita all'Amministrazione Finanziaria (magari nell'ambito del contraddittorio preventivo) la trasposizione nell'atto di accertamento degli elementi probatori acquisiti illegittimamente¹⁶⁴.

Se un atto impositivo è affetto da vizi procedurali rilevanti può essere dichiarato nullo. L'invalidità può essere dichiarata su istanza del contribuente o d'ufficio da parte dell'Amministrazione. Il contribuente ha diritto a sollevare l'eccezione di invalidità dell'atto a causa di vizi procedurali durante il procedimento amministrativo e deve presentare un'istanza formale indicando i motivi per cui ritiene che l'atto sia

¹⁶³ *Ivi*, cit.

¹⁶⁴ A. Cusinato, *Questione Giustizia*, "I vizi dell'attività istruttoria", cit.

viziato da irregolarità procedurali. Se, durante il procedimento o in sede di ricorso giurisdizionale, si accerta la presenza di vizi tali da compromettere la validità dell'atto, l'Amministrazione può dichiararlo nullo senza attesa di istanza da parte del contribuente.

L'invalidità di un atto per vizi procedurali ha effetto retroattivo, cioè l'atto è considerato nullo sin dall'origine. L'atto invalidato non produce alcun effetto giuridico, incluso l'obbligo di pagamento delle imposte o delle sanzioni contestate.

CONCLUSIONE

La tutela effettiva del contribuente rappresenta un elemento centrale nel diritto tributario, garantendo l'equilibrio tra le esigenze fiscali dello Stato e i diritti dei cittadini. Attraverso una serie di strumenti e garanzie, il sistema fiscale italiano cerca di assicurare che l'adempimento degli obblighi tributari avvenga nel rispetto dei principi di equità, trasparenza e giustizia.

Il quadro normativo, dedicato alla protezione dei diritti dei contribuenti, si è rafforzato notevolmente nel corso degli anni, culminando nell'adozione dello Statuto del Contribuente. Lo Statuto del Contribuente, insieme alle normative specifiche e alle procedure di accertamento del contenzioso tributario, offre una cornice normativa robusta che tutela i diritti dei contribuenti. L'analisi dei vari strumenti di tutela dimostra l'ampiezza delle garanzie offerte ai contribuenti.

Il diritto all'informazione e alla trasparenza è cruciale per permettere ai cittadini di comprendere le loro responsabilità in materia fiscale e per garantire che possano difendersi efficacemente. La possibilità di accesso ai documenti e la chiarezza nella comunicazione degli atti amministrativi sono fondamentali per

prevenire e risolvere le controversie. Il diritto di difesa, che include la possibilità di ricorrere attraverso gli atti impositivi davanti alle Commissioni Tributarie, rappresenta un pilastro della tutela giurisdizionale.

L'implementazione di strumenti come l'autotutela e la conciliazione giudiziale dimostra l'impegno dell'Amministrazione Finanziaria a risolvere le controversie in modo efficiente e a ridurre il contenzioso tributario, favorendo soluzioni concordate tra contribuente e Amministrazione. L'autotutela consente ai contribuenti di ottenere la rettifica o l'annullamento degli atti errati senza dover intraprendere lunghe e costose battaglie legali. Questo strumento avvalorava l'impegno dell'Amministrazione a correggere i propri errori ed a migliorare il rapporto di fiducia con i cittadini.

Tuttavia, l'efficacia di queste tutele dipende non solo dalla normativa, ma anche dalla concreta applicazione dei principi di buona amministrazione da parte degli organi fiscali. Infatti, è essenziale che l'Amministrazione Finanziaria operi con professionalità, integrità e rispetto dei diritti dei contribuenti, promuovendo legalità e fiducia reciproca.

La riforma del 2024, attraverso il Decreto Legislativo 219/2023, ha migliorato il rapporto tra contribuenti e Fisco, attraverso diversi meccanismi, come la semplificazione delle procedure fiscali, l'introduzione di misure di trasparenza e la riduzione degli oneri burocratici per i cittadini e le imprese.

In futuro sarà cruciale continuare a migliorare i meccanismi di tutela del contribuente, adattandoli alle nuove sfide poste dall'evoluzione economica e tecnologica. L'armonizzazione delle normative a livello internazionale e il rafforzamento delle garanzie procedurali sono passi fondamentali per garantire una tutela sempre più efficace ed inclusiva.

In conclusione, una tutela effettiva del contribuente non solo protegge i diritti individuali, ma contribuisce anche ad un sistema fiscale più sostenibile, equilibrato, favorendo la compliance volontaria e il corretto funzionamento dello Stato di diritto. Il legame tra i doveri fiscali e i diritti dei contribuenti resta, quindi, un obiettivo primario per una società equa e prospera.

BIBLIOGRAFIA

A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI, E. MARELLO, G. MARINI, S.M. MESSINA, M. TRIVELLIN, Fondamenti di diritto tributario, 2020, Cedam, Milano

A. MARCHESELLI, Il “giusto procedimento” tributario, principi e discipline, tributario, 2012, Cedam, Milano

A. MARCHESELLI, Accertamenti tributari e difesa del contribuente, 2018, Giuffré, Milano

A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo, Torino, Giappichelli, 2016

A. MARCHESELLI, Accertamenti tributari, Poteri del Fisco, Strategie del difensore, 2022, Giuffré, Milano

C. GLENDI, L’oggetto del processo tributario, 1984, Cedam, Padova

G. FALSITTA, Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale, 2015, Cedam, Milano

S. MULEO, Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, 2000, Giappichelli, Torino

I. MANZONI, Potere di accertamento e tutela del contribuente, nelle imposte dirette e nell'IVA, 1993, Giuffré, Torino

G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, Lezioni di diritto tributario, 2018, Giappichelli, Torino

F. TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale, 2017, Utet, Milano

SITOGRAFIA

C. CALIFANO, Treccani, 2014, “Anagrafe tributaria”
[https://www.treccani.it/enciclopedia/anagrafe-tributaria_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/anagrafe-tributaria_(Diritto-on-line)/), consultato il 19/06/2024

A. CUSINATO, Questione Giustizia, 2024, “I vizi dell'attività istruttoria”
<https://www.questionegiustizia.it/articolo/i-vizi-dell-attivita-istruttoria>, consultato il 19/06/2024

L. DEL FEDERICO, Treccani, 2014, “Procedimento tributario”
[https://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-tributario_(Diritto-on-line)/), consultato il 19/06/2024

R. FO, Fisco oggi, 2024, Rivista Online dell'Agenzia delle Entrate, “Statuto del contribuente: novità operative da oggi”
<https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/statuto-del-contribuente-novita-operative-oggi#:~:text=L'inedito%20articolo%206%2Dbis,un%20contraddittorio%20informato%20ed%20effettivo>, consultato il 19/06/2024

L. FRANCONI, Giuricivile, 2020, “Giurisprudenza e sentenza Ferrazzini” <https://giuricivile.it/art-6-cedu-giurisprudenza-e-sentenza-ferrazzini/>, consultato il 19/06/2024

A. GIOVANNINI, Rass. Trib, 2011, “Riscossione in base al ruolo e agli atti d’accertamento” <https://www.iris.unina.it/retrieve/handle/11588/469179/95418/Rassegna%20tributaria%206%202011.%20La%20concentrazione%20della%20riscossione%20nell%27accertamento.pdf>, consultato il 19/06/2024

A. MARCHESELLI, “La Cedu nel caso Ravon contro Francia: il problematico rapporto tra accessi e verifiche fiscali e giusto processo” <http://www.europeanrights.eu>, consultato il 19/06/2024

F. PADOVANI, Treccani, 2018, “Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche” [https://www.treccani.it/enciclopedia/controlli-fiscali-accessi-ispezioni-e-verifiche_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/controlli-fiscali-accessi-ispezioni-e-verifiche_(Diritto-on-line)/), consultato il 19/06/2024

M. RIZZARDI, Fisco e tasse, 2024, “Riforma Statuto del contribuente: nuovo rapporto con il Fisco” <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15829-riforma-statuto-del-contribuente-nuovo-rapporto-con-il-fisco.html>, consultato il 19/06/2024

G. VANZ, Treccani, 2014, “Poteri istruttori” [https://www.treccani.it/enciclopedia/poteri-istruttori-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/poteri-istruttori-dir-trib_(Diritto-on-line)/), consultato il 19/06/2024