



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PADOVA

Sede Amministrativa: Università degli Studi di Padova, Via VIII Febbraio, 2

Dipartimento di Diritto pubblico, internazionale e comunitario

SCUOLA DI DOTTORATO DI RICERCA IN: GIURISPRUDENZA

INDIRIZZO: UNICO

CICLO: XXV

**“STABILITÀ E CONDIZIONI DI RIVEDIBILITÀ DEGLI ATTI IMPOSITIVI
NELL’EVOLUZIONE DEL SISTEMA TRIBUTARIO”**

Direttore della Scuola: Ch. mo Prof. Roberto E. Kostoris

Supervisore: Ch. mo Prof. Roberto Schiavolin

Dottorando: Sandro Fucile

INDICE

<i>Abstract (Italiano)</i>	6
<i>Abstract (English)</i>	6

CAPITOLO I

L'ATTO IMPOSITIVO <<DEFINITIVO>>

SEZIONE I

Indagine sulle forme di <<stabilità>> dei provvedimenti di imposizione tributaria

1.	Introduzione. Primissime precisazioni concettuali in merito al tema trattato	8
2.	L'esigenza di certezza e stabilità dei provvedimenti dei pubblici poteri che incidono su situazioni giuridiche dei privati. Cenni comparatistici.....	10
3.	Le principali ricostruzioni dottrinali sul concetto di definitività.....	29
4.	Le tesi sopra considerate non appaiono essere completamente appaganti alla luce del potere di auto-annullamento dei propri atti oggi riconosciuto all'amministrazione finanziaria. Si propone una soluzione del problema alla luce della tesi dell'<<annullabilità limitata>>.....	31
5.	Definitività e moduli consensuali di applicazione del prelievo.	37
6.	Definitività e misure condonistiche.....	42
7.	L'effetto proprio dell'atto <<definitivo>>. In particolare: atti definitivi ed <<efficacia esterna>>. La definitività dell'atto di accertamento ai fini di una determinata imposta ed annualità ed idoneità dello stesso a fungere da <<base>>, dal punto di vista probatorio, per un diverso accertamento. Il caso tipico degli accertamenti di maggior valore nell'imposta di registro: la presunzione di equivalenza tra corrispettivo e valore venale definitivamente accertato.....	49
8.	L'atto <<definitivo>> ed inequivalenza effettuale con il giudicato. Si analizza, in particolare, la giurisprudenza secondo cui il coobbligato in solido rimasto inerte può avvalersi ex art. 1306 c.c. del giudicato favorevole emesso nei confronti del coobbligato che invece ha impugnato per paralizzare l'esecuzione nei suoi confronti.....	55

SEZIONE II

Il consolidamento del rapporto in assenza di provvedimento. cenni in merito ad alcuni problemi tuttora aperti.

1.	Il termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e <i>revirement</i> interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.....	59
2.	La dichiarazione rettificativa << <i>in melius</i> >>: rapporti problematici con il rimborso dei versamenti diretti ex art. 38, d.p.r. 602/1973.....	63
3.	Il <i>fil rouge</i> tra notificazione al contribuente, termine di impugnazione e definitività dell'atto. Critica della tesi giurisprudenziale secondo cui la <<piena conoscenza>> del provvedimento di imposizione sarebbe sufficiente a far scattare il termine di impugnazione.....	68
4.	L'orientamento giurisprudenziale in tema di impugnazione <<facoltativa>> di atti non nominati ed idoneità degli stessi a consolidarsi. Opportunità di una valorizzazione dell'istituto della rimessione in termini per risolvere i problemi applicativi più comuni: l'esempio dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione delle norme antielusive.....	73

CAPITOLO II

L'AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: RAPPORTI CON LA DEFINITIVITÀ DELL'ATTO IMPOSITIVO

1.	Premessa: sull'importanza di uno studio dell'autotutela con riferimento alla tematica della definitività degli atti impositivi.....	78
2.	La " <i>vexata quaestio</i> " della discrezionalità ovvero della doverosità del potere di autoannullamento. A) L'esperienza amministrativistica.....	79
	2.1 <i>Segue</i> : B) Il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria.....	84
	2.2 <i>Segue</i> : L'art. 21- <i>nonies</i> della l. 241/1990 e sua applicabilità all'autotutela tributaria. Il requisito dell'<<interesse pubblico>> all'annullamento dell'atto impositivo illegittimo. L'incidenza del decorso del tempo sul potere di riesame.....	99
3.	Profili processuali: l'impugnazione del diniego e del silenzio.....	103
4.	Il rapporto tra autotutela e buona fede nell'evoluzione giurisprudenziale. In particolare: le sentenze Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6283; Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 9 gennaio 2012, n. 3; Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575.....	107
5.	Osservazioni conclusive in relazione al rapporto tra autotutela e definitività.....	111

CAPITOLO III

DEFINITIVITÀ E VIZI DEGLI ATTI

1.	I vizi di invalidità dell'atto impositivo dopo la legge n. 15/2005.....	115
2.	Il vizio di <<nullità-inesistenza>>.....	116
2.1.	L'ipotesi di nullità degli atti impositivi per violazione del diritto europeo.....	123
3.	La tutela invocabile dal privato a fronte di un atto di imposizione nullo L'azione di nullità nel nuovo codice del processo amministrativo e applicabilità al processo tributario.....	126

CAPITOLO IV

DEFINITIVITÀ E AZIONE DI RISARCIMENTO DEL DANNO

1.	Configurabilità di un'autonoma tutela risarcitoria rispetto all'impugnazione del provvedimento impositivo illegittimo. Gli spunti offerti dalla sentenza dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 21 febbraio-23 marzo 2011, n. 3.....	130
2.	Il diritto al risarcimento del danno per omesso esercizio del potere di autotutela: la posizione della giurisprudenza.....	138

CAPITOLO V

DEFINITIVITÀ E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

1.	Premessa.....	140
2.	Il termine per il rimborso dell'imposta pagata in assenza di presupposto. Vaglio alla luce del principio di capacità contributiva dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'omessa presentazione della dichiarazione rettificativa " <i>in melius</i> " ex art. 2, comma 8-bis d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 preclude il successivo rimborso nei quarantotto mesi dell'imposta versata in eccesso.....	141
3.	Il rimborso dell'imposta pagata indebitamente per circostanze sopravvenute.....	148
4.	I prelievi anticipati rispetto alla definitività della fattispecie: profili costituzionali.....	150
	<i>Conclusioni</i>	154
	<i>Riferimenti bibliografici</i>	161

ABSTRACT (Italiano)

Lo scopo del presente lavoro é quello di offrire un quadro approfondito degli aspetti che incidono sulla stabilità del provvedimento di imposizione tributaria, evidenziando i principi ispiratori del sistema, per come essi sono attualmente riconoscibili. Muovendo dallo studio delle forme in cui la definitività si estrinseca (definitività da omessa impugnazione, da condono, derivante dal consenso del contribuente) senza trascurare di vagliare, sul piano comparatistico, le soluzioni adottate in altri ordinamenti (capitolo I), la ricerca prosegue effettuando una disamina dei possibili strumenti di tutela avverso il provvedimento di imposizione definitivo, considerando, in particolare, i profili di rivedibilità degli atti delle agenzie fiscali (capitolo II), la configurabilità di un'azione di nullità nel processo tributario (capitolo III); il rapporto tra azione di annullamento e tutela risarcitoria (capitolo IV). Da ultimo, nel capitolo V, é preso in considerazione il rapporto, connotato da forte tensione sistematica, tra la definitività dell'atto impositivo e il principio di capacità contributiva.

ABSTRACT (English)

This thesis deals with an in-depth analysis of the causes that have an influence on the finality of a tax assessment. Chapter I of this dissertation explores the different paths by which a final tax assessment can be reached (e.g.: by failing to file an appeal within the time specified by law; by adhering to a tax amnesty, by the taxpayer's consent); it also describes, on a comparative approach, the solutions enforced in other legal systems. Chapter II deals with the limits of the powers of internal review of decisions made by a Revenue. Chapter III focuses on the grounds and procedures by which a Revenue decision may be deemed null and void. Chapter IV examines the connections between an appeal in front of the tax commissions and a damage claim in front of the civil courts. Finally, Chapter V outlines the complex relations between a final tax assessment and the ability to pay principle, as outlined in the Constitution of the Italian Republic.

CAPITOLO I

L'ATTO IMPOSITIVO <<DEFINITIVO>>

SOMMARIO: SEZIONE I. *Indagine sulle forme di <<stabilità >> dei provvedimenti di imposizione tributaria.* – 1. Introduzione. Primissime precisazioni concettuali in merito al tema trattato. – 2. L'esigenza di certezza e stabilità dei provvedimenti dei pubblici poteri che incidono su situazioni giuridiche dei privati. Cenni comparatistici. – 3. Le principali ricostruzioni dottrinali sul concetto di definitività. – 4. Le tesi sopra considerate non appaiono essere completamente appaganti alla luce del potere di auto-annullamento dei propri atti oggi riconosciuto all'amministrazione finanziaria. Si propone una soluzione del problema alla luce della tesi dell'«annullabilità limitata». – 5. Definitività e moduli consensuali di applicazione del prelievo.- 6. Definitività e misure condonistiche. – 7. L'effetto proprio dell'atto «definitivo». In particolare: atti definitivi ed «efficacia esterna». La definitività dell'atto di accertamento ai fini di una determinata imposta ed annualità ed idoneità dello stesso a fungere da «base», dal punto di vista probatorio, per un diverso accertamento. Il caso tipico degli accertamenti di maggior valore nell'imposta di registro: la presunzione di equivalenza tra corrispettivo e valore venale definitivamente accertato. – 8. L'atto «definitivo» ed inequivalenza effettuale con il giudicato. Si analizza, in particolare, la giurisprudenza secondo cui il coobbligato in solido rimasto inerte può avvalersi ex art. 1306 c.c. del giudicato favorevole emesso nei confronti del coobbligato che invece ha impugnato per paralizzare l'esecuzione nei suoi confronti. – SEZIONE II – *Il consolidamento del rapporto in assenza di provvedimento. Cenni in merito ad alcuni problemi tuttora aperti* –1. Il termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e *revirement* interpretativi dell'Amministrazione finanziaria. – 2. La dichiarazione rettificativa «*in melius*»: rapporti problematici con il rimborso dei versamenti diretti ex art. 38, d.p.r. 602/1973 – 3. Il *fil rouge* tra notificazione al contribuente, termine di impugnazione e definitività dell'atto. Critica della tesi giurisprudenziale secondo cui la «piena conoscenza» del provvedimento di imposizione sarebbe sufficiente a far scattare il termine di impugnazione. – 4. L'orientamento giurisprudenziale in tema di impugnazione «facoltativa» di atti non nominati ed idoneità degli stessi a consolidarsi. Opportunità di una valorizzazione dell'istituto della rimessione in termini per risolvere i problemi applicativi più comuni: l'esempio dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione delle norme antielusive.

SEZIONE I

Indagine sulle forme di <<stabilità>> dei provvedimenti di imposizione tributaria

1. *Introduzione. Primi e precise concettuali in merito al tema trattato.*

Lo scopo del presente lavoro é quello di offrire un quadro il più possibile unitario degli aspetti che incidono sulla stabilità del provvedimento di imposizione tributaria, evidenziando i principi ispiratori del sistema, per come essi sono attualmente riconoscibili. L'esposizione é organizzata intorno ad alcuni temi principali: i profili di rivedibilità degli atti di imposizione tributaria; i vizi degli atti; il rapporto tra azione di annullamento e tutela risarcitoria. Si cercherà di sottolineare quelli che sono i problemi aperti e le questioni irrisolte, soprattutto sul versante della tutela del contribuente, non tralasciando però di vagliare, sia pure brevemente, le soluzioni in uso in altri ordinamenti, nazionali e sovranazionali (nello specifico, quello comunitario).

Ci sembra opportuno, innanzitutto, svolgere alcune brevi considerazioni sulla terminologia giuridica impiegata per descrivere quella forma di maggiore "stabilità" del provvedimento di imposizione che si ha all'inutile spirare del termine per l'impugnazione. Beninteso, la decadenza del contribuente dal potere di impugnazione non è l'unico fenomeno suscettibile di "conformare" in modo stabile l'assetto di interessi tra Fisco e contribuente che viene denominato "rapporto tributario" (1).

Purtuttavia, essa risulta essere la manifestazione più evidente ed immediata dell'effetto di maggiore "stabilità" che si ha a seguito del verificarsi di fatti di preclusione e merita quindi di essere affrontata *in capite libri*.

Orbene, al riguardo si riscontra che le formule in uso nel diritto tributario sono "definitività" ed "inoppugnabilità". Si tratta di istituti in gran parte sovrapponibili: difatti, entrambi sono *more solito* identificati in quel peculiare fenomeno di "intangibilità" che consegue alla consumazione del potere di

(¹) Su questi aspetti v. *amplius* G.TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 64, secondo cui la definitività non è figura a rilevanza costante ma varia secondo il valore dei fatti preclusivi ed impeditivi che la istituiscono.

impugnazione, ossia del potere di chiedere al giudice una sentenza demolitoria dell'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria (2). Nella normativa tributaria, il termine <<definitivo>> é in genere utilizzato con questo significato precipuo ed é quindi direttamente correlato al consolidarsi di un provvedimento di imposizione o di un atto della riscossione. Talora, però, la definitività si innesta in assenza di provvedimento: si pensi, ad esempio, alla connotazione che acquisisce il tributo versato in eccesso una volta scaduti i termini di decadenza prescritti dalla normativa tributaria per la presentazione dell'istanza di rimborso, ovvero all'ipotesi di cui all'art. 165, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, in base al quale: “se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione (...)”⁽³⁾. In altri casi

⁽²⁾ Cfr. G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 379-380; anche per P.RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 40 la definitività, in senso processuale va intesa come inoppugnabilità dell'atto che si determina in dipendenza dell'esaurimento dei rimedi giuridici consentiti contro l'atto medesimo o del mancato esperimento di tali rimedi entro il termine perentorio fissato dalla legge.

⁽³⁾ Al riguardo, parte della dottrina ha precisato che il requisito della definitività delle imposte pagate all'estero non riguarda la non rettificabilità del reddito da parte dell'amministrazione finanziaria estera, ma coincide piuttosto con l'irripetibilità del tributo estero, che non deve essere suscettibile di modificazione a favore del contribuente. In questa accezione, non potrebbe quindi essere considerato “definitivo” il tributo versato in via provvisoria e quello per il quale è prevista la possibilità di rimborso. Non sarebbero inoltre definitivi i tributi esteri dei quali possa chiedersi il rimborso all'estero ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni. Sul punto, cfr. F.AVELLA, *La definitività dell'imposta estera per beneficiare del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero e la (mancata) decadenza dal diritto*, in Riv. dir. trib., 2012, 1, 6 e ss.. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria si era inizialmente espressa nel senso che la locuzione “*ivi pagate a titolo definitivo*” dovesse intendersi come definitività “del reddito” sul quale tali imposte erano state pagate (cfr. la circolare Min. fin. N. 7/1496/1977), nel senso che il reddito non potesse più formare oggetto di accertamento ovvero, nel caso di accertamento, questo avesse acquisito carattere di definitività. Una simile soluzione, tuttavia, aveva l'effetto di rinviare la detrazione delle imposte pagate all'estero a momenti assai distanti da quello in cui il relativo reddito era stato prodotto (in questo senso, cfr. G.MELIS, *Commento all'art. 165 d.p.r. 917/1986*, in A.FANTOZZI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo III, Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010, 810 e ss.): per questo motivo l'Amministrazione finanziaria ha rettificato la propria posizione iniziale affermando che: “il concetto di definitività dell'imposta pagata coincide

ancora la “stabilità” (o la maggiore “stabilità”) non deriva dall’atto in quanto tale ma piuttosto dal “consenso” al medesimo espresso dal destinatario (ne é paradigmatico l’accertamento con adesione).

Di queste figure ci si occuperà in seguito per evidenziarne le peculiarità. Per ora, ci si concentrerà primariamente sulla “stabilità” dei provvedimenti di imposizione. Cominceremo, dunque, la nostra ricerca con l’analisi delle motivazioni che presiedono all’introduzione di rigidi termini decadenziali per l’impugnazione degli atti.

2. L’esigenza di certezza e stabilità dei provvedimenti dei pubblici poteri che incidono su situazioni giuridiche dei privati. Cenni comparatistici.

Il problema della stabilità degli effetti del provvedimento e quindi dell’esigenza di “troncare, ad un certo punto, quali che ne possano essere le conseguenze, il circuito delle deduzioni intorno allo spessore, alla misura, al tipo del tributo dovuto” (4) non si presenta solo per quanto concerne il diritto tributario ma trova in generale espressione per quanto riguarda i provvedimenti dei pubblici poteri che conformano situazioni giuridiche dei privati.

Per questa tipologia di atti, la dottrina ha evidenziato come il sistema degli interessi che sta alla base delle diverse soluzioni assunte con riguardo alla condizione di maggiore o minore “stabilità” degli stessi veda contrapposti essenzialmente due valori principali: quello della certezza (5) delle situazioni

con l’irripetibilità dell’imposta stessa e quindi non possono considerarsi definitive quelle pagate in acconto, in via provvisoria e quelle, in genere, per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale”, facendo quindi coincidere il concetto di definitività con quello di irripetibilità (Circ. Min. Fin. 8/2/1980, n. 3, prot. 7/360).

(4) G.TREMONTI, *op.ult. cit.*, 10.

(5) Non è questa la sede più opportuna per esaminare il concetto di “certezza del diritto” nelle varie accezioni in cui è stato studiato dalla dottrina. Sul punto, ci si limita a rinviare alla seguente bibliografia essenziale: H. KELSEN, *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1952, *passim*; M.S. GIANNINI, *Certezza pubblica*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1960, 769-92; N. BOBBIO, *La certezza del diritto è un mito?*, in *Rivista*

giuridiche di diritto pubblico (6), che impone di evitare che un atto pubblico possa essere messo indefinitamente in discussione davanti al giudice da chi abbia interesse alla sua eliminazione (7), ed il valore della legalità dell'azione amministrativa, il quale richiede che l'ordinamento appronti strumenti idonei a garantirne il ripristino quando essa risulti violata da atti amministrativi illegittimi (8).

Vi é anche chi sostiene che la fissazione di un termine sancito a pena di decadenza risponda al cd. <<principio di diligenza>> secondo cui la garanzia della tutela giurisdizionale non costituisce soltanto un diritto fondamentale, costituzionalmente tutelato, ma rappresenta anche una responsabilità per il cittadino.

internazionale di filosofia del diritto, 1964, 146-52.; L.GIANFORMAGGIO, *Certezza del diritto, coerenza e consenso. Materiali per una storia della cultura giuridica*, 1988, 459-87; Id., *Certezza del diritto*, in *Digesto. Discipline privatistiche. Sezione civile*, Torino, 1988, 274-78; F. LOPEZ DE OÑATE, *La certezza del diritto*, Milano, 1968. Nella dottrina tributaria, si veda V.UCKMAR, *L'incertezza nel diritto tributario*- in *Atti convegno "La certezza del diritto - Un valore da ritrovare"*, Firenze, 1992, 49; Id., *La certezza del diritto non abita più qui*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 663 e, di recente A.DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib. n. 1/2012*, p. 11 e ss., ove si evidenzia l'importanza che vi sia <<ordine, stabilità e certezza nell'applicazione del prelievo>> e come, in generale, le esigenze di certezza siano <<prioritarie nell'assetto del sistema>>; G.TREMONTI, *op.ult.cit.*, 5 e ss..

(⁶) Sulla rilevanza costituzionale dell'esigenza di <<certezza ed indilazionabilità>> delle entrate tributarie, si v. Corte cost., sent 30 novembre 1988, n. 1046, in E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, II, Milano, 1994, 832 e ss..

(⁷) Anche P.RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 681-682 identifica la logica del termine di decadenza nella tutela della certezza dei rapporti giuridici. Di estremo interesse le considerazioni del chiaro Autore, secondo cui: "non si vede come la previsione secondo cui l'atto emanato debba essere impugnato entro un termine di decadenza possa valere a far concludere che la norma impositiva attribuisce un potere in senso proprio all'amministrazione: la ragione di siffatta previsione, invero, risiede essenzialmente in una logica di tutela della certezza dei rapporti giuridici la quale, se si manifesta con particolare intensità nel diritto pubblico, non può certo dirsi estranea anche ai rapporti meramente privatistici, laddove non mancano previsioni di termini di decadenza posti perentoriamente al fine di far valere i propri diritti"; v. altresì E.MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 190-191, ove ricollega la definitività ad esigenze di "certezza e giustizia".

(⁸) Così G.FALCON- D.DE PRETIS (a cura di), *Stabilità e contendibilità del provvedimento amministrativo nella prospettiva comparata*, Padova, 2011, 3.

In quest'ottica, l'impugnazione costituirebbe un onere per il destinatario dell'atto (*Anfechtungslast*) e non potrebbe essere garantita alcuna tutela ulteriore a chi, scientemente o colposamente, ometta di adire le vie giurisdizionali (9).

Anche la Corte di giustizia europea, nella sentenza 15 dicembre 1994 C 195/91 *Bayer AG v. Commissione delle Comunità europee*, nel valutare l'opportunità di una rimessione in termini ai sensi dell'art. 42 Statuto CGE, ha ritenuto che "affinché un ricorrente il cui ricorso sia colpito da decadenza possa ... essere rimesso in termini in ragione dell' esistenza di un caso fortuito o di forza maggiore, occorre che sussistano difficoltà anormali, indipendenti dalla volontà ... e che risultino inevitabili, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso ... ne deriva che le nozioni di forza maggiore e di caso fortuito comportano entrambe un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e un elemento soggettivo costituito dall'obbligo dell' interessato di premunirsi contro le conseguenze dell' evento anormale ... in particolare, l' operatore deve seguire attentamente lo svolgimento della procedura in corso e, segnatamente, dar prova di diligenza nel rispettare i termini previsti".

Il <<principio di diligenza>>, peraltro, non risulta sconosciuto nella giurisprudenza tributaria italiana. Nella sentenza 13 dicembre 2007, n. 26116, ad esempio, la Cassazione, nel negare la rimessione in termini ad un contribuente il quale aveva lamentato l'erronea indicazione nell'atto dei termini per ricorrere, ha precisato che: "seppure in alcune pronunce sia stato riconosciuto che dalla eventuale erronea indicazione da parte dell'autorità

(⁹) La dottrina tedesca, al riguardo, ha coniato l'aforisma "*Wer den Rechtsschutz nicht ehrt, ist der Entschädigung nicht wert*" (chi non onora la tutela giurisdizionale non merita alcun indennizzo). Cfr., al riguardo, J.LEGE, *Enteignung und... Enteignung* – Zur Vereinbarkeit der BGH –Rechtsprechung mit der Art. 14 BGH – Rechtsprechung, in NJW, 14/1990, 864 e ss..

amministrativa dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria da adire ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo può discendere errore scusabile utile a rimettere in termini il destinatario dell'atto, tale principio non va inteso in modo assoluto” ed in particolare non si può attagliare ad una fattispecie nella quale “nonostante – oltretutto – la configurabilità di un evidente e concorrente onere di autodiligenza da parte della società ... la stessa ha lasciato decorrere oltre 16 mesi prima di adire la competente Commissione Tributaria Provinciale”.

Ma anche per Comm. trib. reg. Ancona, sez. IV, 13 aprile 2010, n. 53: “il principio secondo cui dalla erronea indicazione da parte dell'autorità amministrativa dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria da adire ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo possa discendere errore scusabile che vale a rimettere in termini il destinatario dell'atto, deve essere temperato con l'evidente e concorrente onere di autodiligenza per il contribuente”(10).

Il principio di diligenza, in queste sentenze, é primariamente utilizzato per giustificare il diniego di rimessione in termini per errore scusabile. Ciò non ne diminuisce, tuttavia, la portata sistematica, posto che esso appare suscettibile di essere invocato anche in situazioni non perfettamente sovrapponibili e fornisce una chiave di lettura sicuramente pertinente al problema che ci occupa.

Tutto ciò premesso, non è comunque semplice stabilire quale sia la *ratio* prevalente sottesa al complesso di norme che stabiliscono preclusioni e decadenze in capo al contribuente.

(¹⁰) Nello stesso senso si v. Comm. Trib. Reg. Lazio Roma Sez. XXVIII, Sent., 18 maggio 2011, n. 87.

Una preoccupazione generalmente sentita é quella della salvaguardia e dell'accrescimento del gettito erariale e quindi, della necessità di disporre di somme di denaro con le quali finanziare la spesa pubblica (11).

Come noto, sul piano economico – finanziario, la dilatazione ed il progressivo irrigidirsi della spesa corrente verificatesi a seguito dell'ampliarsi delle competenze e degli ambiti di intervento dell'azione pubblica a partire dal secondo dopoguerra, ha reso necessario intervenire a più riprese sul lato delle entrate e delle fonti di finanziamento, con l'obiettivo di rendere, per un verso, il più possibile <<stabili>> gli introiti erariali e quindi procedere ad una corretta programmazione della spesa pubblica (12), per altro verso, tenere “sotto controllo” la conflittualità rispetto agli atti delle agenzie fiscali.

Con riferimento a questo secondo profilo ciò che maggiormente preoccupa, a nostro avviso, non è tanto che alcuni accertamenti vengano impugnati, il che é senz'altro considerato “fisiologico”.

L'esigenza primaria sembra piuttosto quella di sapere, entro breve tempo, se il recupero é contestato o meno e prevenire l'insorgere di contestazioni “tardive”.

(¹¹) Su di che cfr. F.CAVAZZUTI – A.DI PIETRO, *Fisco e sistemi fiscali: 1.Economia; 2.Diritto*, Voce dell'*Enciclopedia Treccani delle Scienze Sociali*, Roma, 1994, Vol. IV, pp. 137-158; si v. anche M.POGGIOLI, *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 3.

(¹²) Cfr. E.ALLORIO, *La certezza del diritto nell'economia*, in *Dir. Ec.*, 1956, 1212, secondo cui: “se la certezza è elemento di cui vive il diritto, questa proposizione è, per il diritto dell'economia, se possibile, più vera: vera in modo più pregnante. Nei rapporti privati del traffico e ancora nei rapporti di diritto pubblico che la disciplina del traffico occasiona, l'incertezza, altrove semplicemente nociva, diviene intollerabile. L'uomo dell'economia necessita del beneficio della certezza, intesa come sicura prevedibilità delle conseguenze giuridiche del suo operare, come dell'aria che respira. Non vi è piano economico, privato o pubblico, il quale possa formularsi in condizioni di instabilità del diritto, il quale non incorra, per il mutamento imprevisto della regola di diritto, nel pericolo del più disastroso insuccesso”. In argomento, si v. inoltre L.LOMBARDI VALLAURI, *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1967, 483-486; G.GOMETZ, *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2005, *passim* e, di recente, S.LUCATTINI, *Modelli di giustizia per i mercati*, Torino, 2013, 34.

Va segnalato che i tratti caratteristici di tale impostazione sembrano riconoscibili anche nelle norme che disciplinano la procedura di riscossione, con la partizione tra ruoli definitivi, formati nei casi in cui vi sia una sostanziale “certezza” in ordine alla sussistenza del credito dell’Amministrazione (come accade qualora il debito d’imposta risulti direttamente dalla dichiarazione del contribuente o da un avviso di accertamento divenuto definitivo, in quanto non impugnato nei termini, ovvero ancora in base alle risultanze catastali), e ruoli provvisori, formati nei casi in cui il credito non possa ragionevolmente ancora ritenersi consolidato.

Una ricostruzione del problema in questi termini sarebbe poi validata dalla necessità di rendere maggiormente efficiente la procedura di imposizione e riscossione dei tributi, razionalizzando le risorse impiegate a tale fine, coerentemente con il principio di buon andamento della P.A. di cui all’art. 97 Cost. (13).

Non pare, tuttavia, possibile escludere che le disposizioni sui termini decadenziali costituiscano (anche) una forma di “privilegio” storicamente riconosciuto all’amministrazione pubblica, giustificabile essenzialmente in ragione dell’<<interesse fiscale>> e del principio di autorità (14).

Rimane forse da aggiungere che, sul piano pratico, la fissazione di termini perentori di decadenza sembrerebbe a sua volta “giustificare” una tendenza alla

(¹³) Sul principio di buon andamento per quanto concerne le amministrazioni fiscali, si rinvia a M.TRIVELLIN, *Commento all’art. 97 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, Padova, 2011, 323 e ss..

(¹⁴) Per spunti sul tema, si v. B.G. MATTARELLA, *Fortuna e decadenza dell’imperatività del provvedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2012, I, 1 e ss.. V. però, P.RUSSO, *op.ult.cit.*, 699, ove riconduce la cristallizzazione della pretesa creditoria dell’Amministrazione all’effetto combinato dell’operare “dei due fattori costituiti dalle esigenze di certezza giuridica che investono l’attuazione del rapporto e dell’inerzia del debitore conculcato”, evidenziando che l’effetto di cristallizzazione sarebbe ben noto anche nel diritto privato e citando, al riguardo, i casi della mancata tempestiva impugnazione di un licenziamento o di un contratto rescindibile.

“burocratizzazione” della funzione di imposizione, tanto più distorsiva quanto più il tributo cristallizzatosi risulta lontano dal presupposto effettivamente fissato dalla norma legittimante, in base a fatti realmente verificatisi e palesemente diversi.

Ci si riferisce a situazioni, evidentemente appartenenti alla “patologia” e non alla “fisiologia” del rapporto con l’ente impositore, nelle quali la richiesta di riesame del provvedimento definitivo, pur non esclusa in base alle norme applicabili, trova scarso seguito nell’interlocutore, anche se supportata da elementi forti ed evidenti.

Trattasi di fenomeni senz’altro censurabili che dovrebbero cedere il passo ad una cultura di maggiore apertura, in funzione di servizio (15).

Non é però agevole stabilire se le segnalate “vischiosità” siano originate prevalentemente: i) dal quadro normativo; ovvero ii) da un’amministrazione finanziaria organizzata secondo modelli di funzionamento tali da contemperare e, talvolta, subordinare la corretta identificazione della capacità contributiva del singolo ad esigenze diverse, proprie dell’ente impositore (si pensi, sul piano di un utilizzo efficiente delle risorse, al “costo” amministrativo di riaprire pratiche considerate esaurite) ovvero ancora iii) di volta in volta, dalla soluzione di un “conflitto”, interno al funzionario procedente, tra la necessità di operare con la massima prudenza, anche per non incorrere in responsabilità amministrativo-contabili, e la maggiore o minore “evidenza” degli argomenti apportati dal contribuente.

Tutte queste risposte forniscono una ricostruzione certamente parziale del quadro di insieme, che si conferma difficile da decifrare, anche a cagione dello

(¹⁵) M.TRIVELLIN, *Riflessioni sulle prospettive e sui nuovi problemi dell'informazione elettronica assicurata tramite i siti istituzionali dell'amministrazione finanziaria*, in www.federalismi.it

stratificarsi di normative riconducibili a volontà ed indirizzi di segno differente.

Ciò premesso per evidenziare le possibili *ratio* ed alcune conseguenze applicative della predisposizione di un sistema di tutele che, da un lato, consenta di proporre opposizione avverso una decisione ritenuta illegittima, dall'altro sottoponga l'esercizio di tale diritto potestativo ad un limite temporale rigido, si sottolinea come le soluzioni adottate negli ordinamenti di altri paesi europei possano essere anche sensibilmente diverse. Si ritiene quindi opportuno esaminare brevemente i sistemi giustiziali inglese, tedesco e comunitario, per evidenziare similitudini ed analogie con l'ordinamento italiano.

2.1. *L'esperienza inglese.*

Nel sistema di giustizia tributaria anglosassone, il rimedio principale avverso gli atti dell'amministrazione fiscale è rappresentato dall'appello avanti ai *General Commissioners of Income Tax*, competenti in materia di imposte sui redditi ovvero avanti agli *Special Commissioners*, dotati di competenze specifiche (a mero titolo di esempio, le questioni in materia di fiscalità internazionale, tassazione di redditi di trust, imposte sui redditi petroliferi); vi sono poi i *Vat and Duties Tribunals*, competenti in materia di Iva, accise e diritti doganali. Avverso le decisioni di tali organi è ammesso il ricorso, solo per motivi di diritto, dinanzi alla *High Court*, con possibilità di appello alla *House of Lords*. V'è poi il *Judicial Review*, consentito nei casi in cui non è legislativamente ammesso l'appello ai *Commissioners*, per contestare le decisioni delle Amministrazioni fiscali inglesi (*HM Revenue & Customs*), in particolare sotto il profilo dell'eccesso di potere e relativamente ai casi in cui sono violate le garanzie accordate ai contribuenti. Da ultimo, l'ordinamento

inglese prevede la possibilità di chiedere il risarcimento dei danni, residuale rispetto agli altri rimedi ammissibili (16).

Il modello anglosassone non prevede espressamente un termine unico entro il quale esercitare il potere di impugnativa, ma dispone, in generale, che qualunque azione per *judicial review* diretta alla contestazione della legittimità (*lawfulness*) delle decisioni emanate dalle pubbliche amministrazioni deve essere esperita “*promptly*” ovvero comunque entro tre mesi dal momento in cui i vizi dell’azione amministrativa si manifestano per la prima volta.

Si noti che, nella giurisprudenza delle Corti inglesi, il valore della previsione del termine di impugnazione esprime il principio di certezza del diritto declinato come certezza sia dell’interesse pubblico perseguito dall’amministrazione sia delle situazioni giuridiche soggettive ad esso connesse.

In questo senso, in particolare, si è espressa la House of Lords nel caso *R v. Hammersmith and Fulham London Borough Council, ex p. Burkett* (2002) secondo cui: “*there is a need for public bodies to have certainty as to the legal validity of their actions. That is the rationale of the time limit rule*”.

Le Corti hanno quindi interpretato la regola del *time limit* in maniera abbastanza rigida, manifestando in molti casi una preferenza per la stabilità della decisione amministrativa rispetto alle istanze di effettività della tutela giurisdizionale garantita all’interessato (17).

Questa impostazione viene però bilanciata dal potere giurisdizionale a carattere discrezionale di estendere il termine legislativamente previsto quando sia ragionevole prevedere che il soggetto privato sia incorso in un errore scusabile o, come di recente sostenuto, vi siano invalidità particolarmente gravi.

⁽¹⁶⁾ Cfr. *Whiteman & Sherry on Income Tax*, 4th Edition, *passim*.

⁽¹⁷⁾ V. ancora G.FALCON- D.DE PRETIS (a cura di), *Stabilità e contendibilità del provvedimento amministrativo nella prospettiva comparata*, Padova, 2011, 3.

Interessante è poi che, nel sistema inglese, in base ad un'interpretazione giurisprudenziale, le azioni non tempestive contro un atto della pubblica amministrazione possano essere ammesse qualora il ricorrente alleggi un'invalidità talmente grave da giustificare in ogni tempo l'intervento delle Corti (18).

2.2. Il sistema tedesco.

Per la dottrina tradizionale tedesca, il provvedimento amministrativo definitivo “fa stato” tra le parti, nei confronti della pubblica amministrazione e dell'autorità giudiziaria (*Tatbestandswirkung*) similmente a quanto accade per una sentenza (19).

Si distingue tra definitività “formale” (*formelle Bestandskraft*) in base alla quale il provvedimento non può essere più impugnato con rimedi ordinari e definitività “sostanziale” (*materielle Bestandskraft*) secondo cui la determinazione dell'amministrazione “fa stato” tra le parti. Questa prima tesi, come si vede, sposa il principio dell'equivalenza effettuale tra provvedimento definitivo e giudicato.

Secondo un'altra tesi, invece, solo l'accertamento della legittimità, contenuto nella pronuncia del giudice, renderebbe il provvedimento inattaccabile, mentre il provvedimento definitivo non offrirebbe le stesse garanzie della sentenza passata in giudicato. La sovrapposibilità tra sentenze e provvedimenti definitivi non sarebbe quindi “assoluta” anche perché, diversamente dal giudicato, residuerebbe nei confronti di un provvedimento inoppugnabile la possibilità che l'amministrazione lo annulli o lo revochi d'ufficio nei limiti

(18) P.es. il vizio di carenza assoluta di potere. Cfr. sul punto G.FALCON- D.DE PRETIS (a cura di), *op.cit.*, 103, in nota n. 19.

(19) Così E.BENATZIK, *Rechtsprechung und materielle Rechtskraft*, Wien, 1886; per l'applicazione analogica delle norme sul giudicato ai provvedimenti definitivi VGH Mannheim, 24.2.1992, in NVwZ, 1993, p. 72.

dettagliatamente specificati dalla legge sul provvedimento amministrativo, a tutela della certezza del diritto e, nel caso di provvedimenti favorevoli, dell'affidamento individuale.

Si parla in tale caso di annullabilità limitata (*Beschränkte Aufhebbarkeit*) (20). Secondo la tesi dell'annullabilità limitata, il provvedimento non ha la stessa forza cogente di una sentenza, non essendo assistito dalle stesse garanzie di legittimità (*Richtigkeitsgewähr*) che contrassegnano una pronuncia giudiziale.

Il provvedimento "limitatamente annullabile" è un provvedimento che non può essere più aggredito mediante ricorso ma che può sempre essere rimosso, soprattutto nel caso di illegittimità conclamata, tramite l'azione di accertamento della nullità, l'annullamento di ufficio, la revoca e la riapertura del procedimento su istanza di parte. Tra questi, molto importante nel sistema tedesco è il rilievo della nullità di un provvedimento.

Nello specifico, si dispone al § 44 *Verwaltungsverfahrensgesetz* (legge generale sul provvedimento amministrativo, o VwVfG) che un atto amministrativo deve considerarsi nullo, quando è affetto da un vizio (*Fehler*) particolarmente grave (*Besonders schwerwiegenden*), il quale sia evidente (*Offensichtlich*) sulla base di un ragionevole apprezzamento (*verständiger Würdigung*) di tutte le circostanze che vengono in questione (21).

Si tratta del recepimento legislativo della cosiddetta teoria dell'evidenza (*"Evidenztheorie"*): il principio della certezza del diritto e il legittimo

(²⁰) Cfr. H.MAURER, *Allgemeines verwaltungsrecht*, XVII ed., München, 2008, § 11.n. 7; H.HOFFMAN-J.GIERKE, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Stuttgart, 2005, n. 499.

(²¹) V. sul punto, D.CORLETTI, *Sulla nullità degli atti amministrativi*, in *Studi in onore di Leopoldo Mazzaroli*, Padova 2007, vol II, pp.51-66

affidamento non vengono meno in presenza di un errore macroscopico e lampante (22).

Molto dibattuto in Germania é poi il rapporto tra tutela costitutiva e risarcitoria. Il problema é essenzialmente se un soggetto leso da un provvedimento restrittivo abbia un onere di previa impugnazione di tale provvedimento davanti al giudice amministrativo ovvero se possa direttamente adire il giudice ordinario per ottenere una reintegrazione “per equivalente”. La questione é ben nota anche in Italia come “pregiudizialità amministrativa” (23).

Orbene, per il *Bundesgerichtshof*, nella decisione BGH 19.2.1953, III ZR 208/51, le decisioni amministrative non sottoposte al riesame di un giudice amministrativo non possono dispiegare un effetto di giudicato sostanziale, in considerazione delle minori garanzie cui è assistito un procedimento amministrativo rispetto ad un processo. La tutela risarcitoria non viene quindi preclusa nei casi in cui la proposizione di un’impugnazione risulti troppo onerosa, perché il rischio economico è considerevole; le prospettive di accoglimento di un ricorso amministrativo non possano essere valutate con facilità; il ricorrente ometta in buona fede di proporre ricorso perché l’illegittimità del provvedimento non era riconoscibile.

Si è espresso in senso contrario, tuttavia, il Tribunale costituzionale federale in un’ordinanza del 20.4.1982 (BverfG, ordinanza del 20.4.1982 – 2BvL 26/81).

(²²) D.CORLETTO, op.cit., 54 osserva che al riguardo si parla anche di una “Stirntheorie” (o “teoria della fronte”): nullo è da considerarsi l’atto quando il vizio di cui soffre é “scritto in fronte”, sì che non si possa fare a meno di notarlo, anche al primo sguardo.

(²³) Si v., sul punto, *ex pluribus*, F.CORTESE, *La questione della pregiudizialità amministrativa. Il risarcimento del danno da provvedimento illegittimo tra diritto sostanziale e diritto processuale*, Padova, 2007, *passim*.

In base a tale decisione, dovrebbe essere salvaguardata la pregiudizialità amministrativa, che rappresenterebbe un'importante conquista dello Stato di diritto e risponderebbe ad esigenze di interesse pubblico.

Un terzo orientamento propone una soluzione modulare al problema del riesame dei provvedimenti amministrativi in un giudizio civilistico di responsabilità tramite la cosiddetta *Drei-Stufen-Theorie* (cd. “teoria dei tre gradini”). In particolare, se la responsabilità amministrativa è fondata sull’emanazione di un provvedimento illegittimo, il giudice ordinario può riconsiderarlo senza avere riguardo al suo carattere definitivo. La Corte federale fa però eccezione a questo principio se il provvedimento è stato emanato con un procedimento particolarmente formalizzato con garanzie equiparabili a quelle inerenti ad un processo. Infine, il riesame di legittimità è precluso se una sentenza definitiva del giudice amministrativo ha accertato la legittimità del provvedimento oggetto della richiesta di risarcimento.

Posto quanto precede per un quadro di insieme sul regime generale dei provvedimenti amministrativi in Germania e per evidenziare le principali correnti dottrinali in materia di definitività degli atti, merita ancora svolgere alcune considerazioni specificamente incentrate sul sistema di giustizia tributaria tedesco.

Il procedimento tributario in Germania é, come noto, regolato dall’*Abgabenordnung*, che si applica a tutte le imposte federali e a quasi tutte le imposte proprie dei *Länder*, costituendo la disciplina fondamentale per l’attuazione dell’imposizione (24).

(²⁴) Si v., per un’esaustiva disamina del procedimento tributario tedesco: D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in Riv. dir. trib., 1995, I, 1003 e ss.; V.E.FALSITTA (a cura di), *Legge generale tributaria della Repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011, *passim*; v. inoltre A.HENSEL, *Diritto tributario* (traduzione di D.JARACH), Milano, 1956, *passim*.

Nella Repubblica federale, l'accertamento definitivo (*Endgültige festsetzung*) si ha qualora il contribuente che ha ricevuto l'atto notificato dall'Amministrazione finanziaria, non propone ricorso in opposizione alla stessa autorità che lo ha emanato (*Einspruch*) entro un mese dalla notifica dello stesso (§ 347 AO e ss.) e lo lascia quindi diventare definitivo.

In questo caso il provvedimento può essere modificato soltanto al ricorrere di alcune circostanze tassative ed in particolare, l'*Abgabenordnung* prevede:

(i) un procedimento per la rettifica degli errori evidenti (§ 129 AO), qualora l'errore sia manifesto (p.es., *lapsus calami*; errore di calcolo), possibile sino a che non sia decorso il termine di prescrizione;

(ii) una regola sul ritiro degli atti amministrativi illegittimi (§ 130 AO). In particolare, un atto amministrativo illegittimo può essere ritirato, in tutto o in parte, anche dopo essere diventato definitivo con effetti futuri o retroattivi. Se però l'atto ha dato origine o confermato un diritto o un vantaggio giuridico rilevante (*Begünstigender Verwaltungsakt*), può essere ritirato solo qualora: a) sia stato emanato da un'autorità incompetente per materia; b) sia stato ottenuto tramite mezzi illeciti (p.es., inganno doloso, minaccia o corruzione); c) il beneficiario l'abbia ottenuto fornendo dati scorretti od incompleti nella loro parte essenziale; d) l'illegalità era conosciuta dal beneficiario o non era conosciuta a causa di una grave negligenza dello stesso;

(iii) una disposizione sulla revoca degli atti amministrativi legittimi (§ 131 AO). Al riguardo, è interessante segnalare che un atto amministrativo legittimo sfavorevole (*Nicht Begünstigender Verwaltungsakt*) può essere sempre revocato, in tutto o in parte, con effetti futuri, salvo che non sia necessario emanare un altro atto amministrativo del medesimo contenuto, ovvero la revoca non sia consentita per altri motivi. Diversamente, un atto amministrativo favorevole legittimo (*Begünstigender Verwaltungsakt*) può

essere revocato solo: a) qualora la revoca sia ammessa per legge o con riserva nell'atto amministrativo; b) qualora l'atto amministrativo preveda una condizione e il beneficiario non l'abbia rispettata o non l'abbia fatto nei termini prefissati; c) qualora l'autorità finanziaria sia autorizzata, in base a fattispecie che si sono realizzate a posteriori, a non emanare l'atto amministrativo e qualora la mancata revoca possa mettere a rischio l'interesse pubblico;

(iv) un procedimento di correzione dell'accertamento (*Schlichte Anderung*) (§ 172 AO) in base al quale il contribuente che ritenga l'imposta accertata superiore a quella dovuta, può proporre un'istanza di modificazione del provvedimento, entro il termine previsto per il ricorso in opposizione (un mese dalla notifica dell'accertamento). Diversamente da quanto avviene con la proposizione del ricorso in opposizione, l'istanza non impedisce che si produca la definitività del provvedimento;

(v) una procedura di correzione in base a fatti o mezzi di prova resi noti tardivamente (*Berichtigung wegen nachtraglich gewordener tatsache oder beweismittel*) (§ 173 AO). Molto interessante è che l'accertamento possa essere modificato sia in aumento (purché si tratti, tuttavia, di circostanze che l'Amministrazione avrebbe potuto conoscere e non ha conosciuto a causa di un insufficiente o irregolare esercizio dei poteri istruttori e purché l'accertamento non sia stato emanato a seguito di un accesso), sia in diminuzione (purché la ritardata conoscenza dei fatti non sia ascrivibile a colpa grave del contribuente);

(vi) una procedura disciplinante i casi di cosiddetto "accertamento configgente" (*widerstreitende SteuerFestsetzung*) (§ 174 AO) in cui lo stesso fatto fiscalmente rilevante è considerato in due avvisi di accertamento, invece che in uno solo, ovvero avrebbe dovuto essere considerato in uno dei due accertamenti, mentre non viene considerato in nessuno dei due;

(vii) un procedimento di adattamento dello *Steuer – Bescheid* (“accertamento-figlio”) all’avviso fondamentale (“*Grundlage – Bescheid*” o “accertamento-madre”) (§ 175 co. 1., n. 1 AO) il quale dispone che l’accertamento - figlio deve essere modificato ogni qual volta venga modificato il c.d. “accertamento presupposto”. Si noti che gli “accertamenti -presupposto” sono atti con i quali l’Ufficio definisce alcune questioni pregiudiziali, strumentali all’accertamento dell’imposta (si pensi ad un accertamento svolto nei confronti di una società di persone cui corrisponde, in rapporto di stretta concatenazione, la determinazione di una maggiore base imponibile dei soci);

(viii) infine, un procedimento di correzione in seguito a fatto retroattivo (*Berichtigung wegen Eintritts eines rückwirkendes Ereignisses*) (175, co. 1, n. 2 AO), che impone di modificare l’accertamento quando accade un fatto fiscalmente rilevante per i periodi di imposta già trascorsi (ad esempio, la modifica o l’annullamento di un contratto o la revoca di una donazione nei suoi effetti sull’imposta sulle donazioni).

Come si vede dalla disamina sin qui svolta, il diritto tedesco si caratterizza per la ricchezza e la varietà dei mezzi di tutela, nonché per l’equilibrio delle soluzioni adottate, che tendono a temperare gli effetti preclusivi della definitività del provvedimento in alcune ipotesi legislativamente determinate. Il quadro di insieme risulta quindi significativamente perfezionato rispetto ai rimedi predisposti nell’ordinamento tributario italiano: anche per questo, il confronto tra i due sistemi giuridici risulta particolarmente fruttoso, come si vedrà nel prosieguo del presente lavoro.

2.3. La “stabilità” del provvedimento nell’ordinamento comunitario.

Nell'ambito comunitario, lo strumento per far valere l'illegittimità di un atto comunitario (25) é l'azione di annullamento, ai sensi dell'art. 263, comma 2 (*ex art. 230*) del Trattato (26).

Il termine di impugnazione è fissato dall'art. 263 del Trattato in due mesi dalla notifica, pubblicazione o piena conoscenza del provvedimento, ed é perentorio, nel senso che oltre tale termine l'atto si consolida (fatte salve le ipotesi, di difficile configurazione, di atto nullo ovvero inesistente).

La giurisprudenza della Corte di giustizia europea ha fornito alcune interessanti linee guida in tema di stabilità del provvedimento emanato dalle istituzioni europee.

Circa il vizio di inesistenza dell'atto comunitario (27), la sentenza *Consorzio Cooperative d'Abruzzo*, 26 febbraio 1987 C-15/85 in tema di annullamento di una decisione di concessione di contributi del FEOGA, ha avuto modo di stabilire che: “per quanto riguarda l'inesistenza, va rilevato che, così come nei diritti nazionali dei diversi stati membri, un atto amministrativo, anche irregolare, gode in diritto comunitario di una presunzione di validità sino a quando non sia stato annullato o ritualmente revocato dall'istituzione da cui emana. Qualificare un atto come inesistente consente di constatare, al di fuori dei termini di impugnazione, che tale atto non ha prodotto alcun effetto giuridico. Per manifesti motivi di certezza del diritto, questa qualificazione deve, quindi, essere riservata in diritto comunitario, come lo è nei diritti

(²⁵) Sulla nozione di atto comunitario, cfr. S.STICCHI DAMIANI, *L'atto amministrativo nell'ordinamento comunitario: contributo allo studio della nozione*, Torino, 2006, 18 e ss.; M.AIROLDI, *Lineamenti di diritto amministrativo comunitario*, Milano, 1990, 92 e ss..

(²⁶) Cfr. sul punto, *ex multis*, P.BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 385 e ss..

(²⁷) In tema si v. M.CH. BERGERES, *La théorie de l'inexistence en droit communautaire*, in *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1989, 393 e ss. e, per la dottrina italiana, C. CURTI GIALDINO, *I vizi dell'atto nel giudizio davanti alla Corte di giustizia dell'Unione Europea*, Milano, 2008, 36 e ss..

nazionali che la prevedono, agli atti inficiati da vizi particolarmente gravi ed evidenti”.

Viene quindi precisato come il vizio di inesistenza sia accertabile in ogni tempo, ossia anche al di fuori dei termini per impugnare.

Si noti che in questa sentenza la Corte di giustizia ha altresì sancito un principio più generale, ossia che il provvedimento amministrativo comunitario si presume valido sino a che non sia stato annullato in via giurisdizionale ovvero revocato dall'amministrazione emanante.

Anche nella sentenza 27 febbraio 1992 *BASF AG e altri v. Commissione* cause riunite T-79/89, T-84/89, T-85/89, T-86/89, T-89/89, T-91/89, T-92/89, T-94/89, T-96/89, T-98/89, T-102/89 E T-104/89, il Tribunale di primo grado ha precisato che un atto comunitario é inesistente qualora sia afflitto da vizi “particolarmente gravi ed evidenti”.

Quanto poi al termine di impugnazione, nella sentenza 15 dicembre 1994, C-195/91 *Bayer AG* é stato chiarito che un ricorso tardivo può ritenersi introdotto tempestivamente qualora il ricorrente sia incorso in un <<errore scusabile>>, a seguito di un comportamento dell'istituzione emanante che sia idoneo ad ingenerare confusione nel singolo. Tuttavia, la rimessione in termini dovrà ritenersi esclusa qualora il destinatario dell'atto non abbia dato prova di diligenza nel rispettare i termini previsti, seguendo attentamente lo svolgimento della procedura in corso e prendendo precauzioni contro il verificarsi di un evento di caso fortuito o forza maggiore.

L'orientamento della Corte di giustizia é quindi particolarmente rigoroso circa i presupposti che giustificano una rimessione in termini per forza maggiore o errore scusabile, posto che ne subordina la concessione alla valutazione della diligenza del singolo nel mantenersi informato circa l'andamento del

procedimento e nell'aver preso le opportune contromisure per evitare la decadenza.

Tale filone giurisprudenziale pare essere assolutamente consolidato: difatti, già nella sentenza, *Ferriera Valsabbia S.p.A. v. Commissione* 12 luglio 1984 C 209/83, la Corte aveva affermato che: “la nozione di forza maggiore non si applica ad una situazione in cui una persona diligente ed accorta sarebbe obiettivamente stata in grado di evitare la scadenza di un termine di ricorso”; anche nella sentenza *Cobrecaf SA, Peche & Froid SA e Klipper Investissements Sarl v. Commissione*, 5 marzo 1995, T-514/93, il Tribunale di primo grado si è espresso nel senso che: “in materia di termini di ricorso, che sono inderogabili e di cui né le parti né il giudice possono disporre, la nozione di errore scusabile va interpretata restrittivamente e può riferirsi soltanto a casi eccezionali in cui, in particolare, l' istituzione interessata sia stata all' origine dell' errore commesso con un comportamento tale, da solo o in misura determinante, da ingenerare una confusione ammissibile in un singolo di buona fede il quale dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto”. Ancora, nella sentenza *Okalux GmbH v. UAMI*, 1 luglio 2009, T-419/07, si è ribadito che: “al fine di poter far valere il principio della tutela del legittimo affidamento, per non incorrere nella preclusione derivante dal superamento dei termini di proposizione di un ricorso, il ricorrente deve poter dimostrare aspettative fondate su precise dichiarazioni fornite dall'amministrazione comunitaria oppure un comportamento di detta amministrazione tale da generare una confusione ammissibile in un singolo di buona fede il quale dia prova di tutta la diligenza richiesta ad un operatore normalmente accorto” (28).

(²⁸) In senso conforme, *ex multis*, sent. CGE 22 settembre 2011, C-426/10 P, *Bell & Ross BV/UAMI*; ord. CGE, 14 gennaio 2010, C-112/09 P *SGAE/Comm.Europea*.

La tutela dell'affidamento del destinatario di una decisione comunitaria viene quindi temperata con penetranti obblighi di diligenza ed autoinformazione, nell'ottica di una piena responsabilizzazione del singolo.

Va comunque detto che nella sentenza 8 ottobre 2008, T-411/06 *Sogelma* la Corte ha precisato, circa la decorrenza del termine per ricorrere, che: “se la data di notifica di una decisione non può essere determinata con certezza, il ricorrente beneficia del dubbio che ne consegue e il suo ricorso va ritenuto introdotto tempestivamente”.

Nella giurisprudenza comunitaria, pertanto, il termine per ricorrere viene interpretato a favore del ricorrente, ritenendo operante una sorta di <<presunzione di tempestività>>, superabile solo se l'autorità emanante fornisce prova certa della data di notifica della decisione (29).

3. Le principali ricostruzioni dottrinali sul concetto di definitività.

Per ciò che concerne l'ordinamento italiano, si può dire che vi sono diverse teorie sul contenuto dell'effetto dell'atto definitivo.

Secondo una prima tesi, gli atti di accertamento, prima della definitività, avrebbero soltanto attitudine a legittimare l'iscrizione a ruolo del tributo; a seguito di essa, diverrebbero matrice di effetti giuridici di attribuzione patrimoniale non più ulteriormente contestabile (30).

(²⁹) Nello stesso senso cfr. sent CGE 17 luglio 1959, cause riunite 32/58 e 33/58, *Snupat/Alta Autorità*.

(³⁰) Cfr. E.DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, 64-66, secondo cui: “ogni atto di accertamento, mentre rispetto all'iscrizione a ruolo é mero presupposto per l'iscrizione stessa, é idoneo a produrre un effetto – l'accertamento definitivo o determinazione definitiva dell'imponibile, non riconducibile all'effetto dell'iscrizione e non destinato necessariamente a divenire presupposto di un'iscrizione a ruolo (...) ecco come il profilo strutturale emerge nella fase dinamica dei tributi: ogni riscossione è imputata ad una somma che sarà unitariamente e definitivamente determinata nel momento in cui si produce l'effetto che viene identificato come accertamento definitivo, ed è prodotto dall'ultimo degli atti concretamente intervenuti”.

Di converso, i versamenti realizzati prima della definitività dell'accertamento presenterebbero rilevanza giuridica come ipotesi di temporanea sottrazione di liquidità (sia pure sottoposta all'alea di diventare definitiva ablazione, per esempio per il verificarsi di fattispecie di prescrizione) (31).

Come si vede, la peculiarità di questa tesi sta nel prospettare la definitività come condizione di efficacia delle fattispecie tributarie: nello specifico, queste ultime, a prescindere da quel che attiene alla legittimazione del Fisco ad effettuare le iscrizioni a ruolo (che comunque si caratterizzano in termini di eventualità) produrrebbero effetti giuridici sostanziali solo dopo divenute definitive; tali effetti sarebbero invece negati fino a che la fattispecie permane contestabile (32).

Altre autorevoli posizioni (33), che prendono le mosse dal modello cd "dichiarativista" (34) sostengono invece che la cristallizzazione della pretesa fiscale deve intendersi come "l'effetto combinato dell'operare di due fattori costituiti dalle esigenze di certezza giuridica che investono l'attuazione del rapporto e dall'inerzia del debitore conculcato, che integra un effetto ben noto anche in diritto privato ... non sono quindi gli effetti dell'atto a definitivizzarsi, sono gli effetti sorti in base alla legge che si cristallizzano nei termini in cui concretamente sono oggetto di vanto ... ed in questo non vi è un potere in senso proprio: in specie, non vi è un potere maggiore di quello che ha un

⁽³¹⁾ Cfr. ancora E.DE MITA, *op.ult.cit.*, 109 e ss..

⁽³²⁾ Per G.TREMONTI, *op.ult.cit.*, 25, tuttavia, una tale impostazione sarebbe inaccettabile e spiegabile solo ove esistessero espresse disposizioni di legge che individuano nella definitività il momento dell'efficacia degli atti medesimi.

⁽³³⁾ P.RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 699.

⁽³⁴⁾ Per una primissima bibliografia in merito alle posizioni dichiarativiste si vedano E.CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Il contenzioso tributario*, Atti del Convegno di San Remo, 2-3 marzo 1974, Padova 1975; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, *passim*. In generale, sul dibattito tra costitutivisti e dichiarativisti, si veda R.SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 459 e ss..

qualsiasi creditore di esprimere i termini in cui ritiene atteggiarsi il proprio diritto di credito”.

In base a questa impostazione, inoltre, la cristallizzazione della pretesa non sarebbe un fenomeno proprio degli atti di imposizione, ma sarebbe ben conosciuto anche in diritto privato, nelle ipotesi, ad es., di mancata tempestiva impugnazione di un licenziamento o di un contratto rescindibile.

Secondo altre prospettazioni, invece, andrebbe privilegiata una soluzione ancora diversa (35).

Il paradigma alla base sarebbe quello dell'efficacia dell'atto che <<anticipa>> sulla definitività dello stesso, nel senso che l'atto di imposizione sarebbe già idoneo a produrre effetti sostanziali, anche se ancora oppugnabile.

Questo è denominato “principio della concentrazione” o della “simultaneità” e comporta che all'esistenza dell'atto corrisponda sempre tendenzialmente l'efficacia sua propria e tipica.

Perciò, in presenza di un atto di imposizione, è a questo che deve essere assegnato valore costitutivo del tributo e non al fatto di preclusione eventualmente realizzatosi successivamente (36).

Alla definitività, secondo questa dottrina, corrisponde invece la preclusione dell'azione di ripetizione e dell'esercizio dello *ius poenitendi* da parte dell'Amministrazione finanziaria.

4. Le tesi sopra considerate non appaiono essere completamente appaganti alla luce del potere di auto-annullamento dei propri atti oggi riconosciuto

(³⁵) G.TREMONTI, *op.ult.cit.*, 34 e ss..

(³⁶) Di converso, in carenza di un provvedimento, la legittimazione a ritenere il versato o il riscosso si legittimerebbe definitivamente in dipendenza dei soli fatti preclusivi (si pensi alla prescrizione, alla decadenza dal diritto al rimborso ecc.).

all'amministrazione finanziaria. Si propone una soluzione del problema alla luce della tesi dell'«annullabilità limitata».

Posto quanto precede, si ritiene che il fenomeno della “stabilità” dell'atto impositivo debba essere valutato anche alla luce dei penetranti poteri di autoannullamento riconosciuti oggi all'Amministrazione finanziaria.

Se per un verso, infatti, non sembra più possibile negare efficacia all'avviso di accertamento prima del verificarsi della definitività (depone in tal senso, da ultimo, la riforma dei c.d. accertamenti «impoesattivi»)(37), per altro verso il sopraggiungere di tale ultima fattispecie non implica che l'atto sia realmente “definitivo”, nel senso che può essere ancora rimosso dall'amministrazione emanante.

Ciò che si è consumato, si crede, è soltanto un potere individuale di opposizione.

Nello specifico, a nostro avviso la definitività segna (solo) il momento oltre il quale il contribuente non può più opporsi (giudizialmente) al provvedimento, ma non implica: i) da un lato, alcuna “accettazione” consapevole o meno del medesimo (che richiederebbe una ben diversa formalizzazione e non può mai essere, si crede, “implicita”); inoltre ii) non aggiunge alcunché al provvedimento stesso, dal punto di vista sostanziale, nel senso che le statuizioni in esso contenute non assumono alcuna maggiore forza di “veridicità” (come è invece nel caso dell'effetto proprio del giudicato, che non solo definisce il processo, ma è idoneo a “fare stato” in altri processi, precludendovi una diversa determinazione di quanto ha già formato oggetto di pronuncia).

(37) Per un quadro esaustivo delle riflessioni della dottrina in ordine alla concentrazione della riscossione nell'accertamento di cui all'art. 29, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, si rinvia a C.GLENDI – V.UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, *passim*.

La definitività sembra quindi potersi identificare come il prodotto congiunto dell'effetto proprio di "imposizione" e della consumazione di un potere di "opposizione" e tuttavia segna solo il momento preclusivo dell'astratta possibilità di ottenerne mutazioni in sede giudiziale.

Il ragionamento necessita, si crede, di essere ulteriormente sviluppato.

Per rimanere nell'alveo del processo, vi sono una serie di fattispecie estintive di poteri, facoltà e diritti processuali che, se talora sfociano direttamente in una più grave inammissibilità del ricorso, altre volte concorrono a limitare la cognizione del giudice, nel senso che precludono l'introduzione di fatti nel processo ovvero escludono la proponibilità di domande ed eccezioni.

Si pensi, senza pretesa di completezza, per quanto riguarda le condizioni di inammissibilità, a quella recentemente introdotta dall'art. 17-bis, co. 2, d.lgs. 546/1992 in tema di previa presentazione del reclamo all'agenzia delle entrate (38); ovvero a quelle ordinariamente previste dall'art. 18, co. 4 del medesimo decreto legislativo e relative agli elementi essenziali del ricorso; l'inutile decorso del termine concesso per l'impugnazione ai sensi dell'art. 21 d.lgs. 546/1992; l'omessa costituzione in giudizio del ricorrente.

Vi sono poi preclusioni volte a limitare l'allegazione di fatti in giudizio: in particolare, i fatti rilevanti, nel giudizio tributario, possono essere introdotti solo con i motivi di ricorso (art. 7 e 18 d.lgs. 546/1992); la formalizzazione di motivi aggiunti è strettamente correlata al "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (art. 24, d.lgs. 546/1992); in grado di appello, la preclusione rispetto a nuove domande

(³⁸) V. però la recentissima modifica a tale norma operata dall'art.1, comma 611, legge 27 dicembre 2013, n. 147, che trasforma il vizio di inammissibilità in improcedibilità. L'art. 17-bis, comma 2, ora recita: "2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione".

ed eccezioni in senso stretto é, come noto, ancora più rigorosa (art. 58 d.lgs 546/1992).

Si pensi ancora al principio di non contestazione, secondo la dottrina prevalente pacificamente ammesso anche nel processo tributario (39), ove il problema è evidentemente se il comportamento della parte che non contesti specificamente un fatto produca o meno gli effetti di cui all'art. 115 c.p.c..

Orbene, questo imponente complesso di preclusioni, delle quali è costellato il processo tributario, consuma ovvero limita il potere di contestare le risultanze dell'accertamento operato dagli Uffici.

Ci si chiede, però, fino a che punto l'atto così divenuto processualmente "definitivo" mantenga salda tale connotazione nei confronti del potere di autoannullamento dell'Amministrazione finanziaria.

Un primo problema é se la previsione di cui all'art. 2, comma 2, d.m. n. 37 del 1997 secondo cui "*non si procede all'annullamento di ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione*" sia comprensiva anche delle sentenze di mero rito, sia pure sfavorevoli al contribuente.

Va subito detto che il giudicato su questioni di rito (inammissibilità del ricorso, irricevibilità, improcedibilità *et similia*) non preclude, a nostro avviso il potere di riesame (40). Ciò in quanto l'atto definitivo in conseguenza di preclusioni processuali o per omessa impugnazione non contiene alcun accertamento positivo circa la legittimità del proprio contenuto, perché non è questa a risultare definitivamente accertata.

(³⁹) Cfr. G.FRANSONI, *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, in Rass. trib., 2013, 449 e ss.

(⁴⁰) Nello stesso senso, *inter alia*, L.GEMINO, Cass., SS.UU., n. 2870/2009 e n. 9669/2009. *Diniego di autotutela e giudicato*, in Il Fisco, 2009, 1, 3932 e ss..

Solo in un giudicato di merito viene effettuato un riesame dell'illegittimità del provvedimento impositivo, fermo restando che anche in tale caso, ci pare che per l'esercizio dell'autotutela sia possibile tenere conto di motivi di merito diversi da quelli per i quali è intervenuta sentenza passata in giudicato.

La nozione "sostanziale" di definitività (ossia legata all'accertamento della fattispecie e degli effetti) sembra quindi trovare un significato compiuto solo al termine della fase giurisdizionale, a seguito di un accertamento operato dal giudice con le garanzie proprie di quest'ultima.

D'altronde, che la definitività susseguente all'inutile decorso del termine per impugnare o a preclusioni processuali abbia un valore senz'altro limitante per il contribuente (che potrà subire l'iscrizione a ruolo definitiva dell'importo richiesto nell'atto) ma allo stesso tempo in qualche modo ancora, sia pure astrattamente, "precario" è sancito da quella giurisprudenza la quale ammette che sia invocato il giudicato favorevole formatosi nei confronti del condebitore solidale per <<paralizzare>> l'esecuzione dell'atto di imposizione anche rispetto a colui che non l'ha impugnato (41).

Anche da queste pronunce giurisprudenziali si evince come il sistema tenda, più o meno "consapevolmente", a distinguere il valore della definitività da mancata impugnazione dal giudicato, in quanto la prima non contiene alcun accertamento positivo, assistito dalle garanzie proprie del processo, sulla veridicità dei fatti che ne stanno alla base. È ben vero che anche il giudicato di merito, se si vuole, è ancora in qualche modo "precario" nel senso che è soggetto a ricorso per revocazione, tuttavia "fa stato" tra le parti ex art. 2909 c.c. e come tale contiene un accertamento anche sostanziale dei fatti e della qualificazione giuridica di essi.

(⁴¹) V. *infra*, cap. I, par. 8.

La sovrapposibilità tra sentenze di merito e provvedimenti “definitivi” non può quindi dirsi in alcun modo assoluta.

Il problema è di estremo interesse ai fini del presente lavoro: come osservato da autorevole dottrina, infatti: “resta ancora abbastanza oscuro quali aspetti del rapporto tra amministrazione e contribuente possano, a seconda dei casi, ritenersi coperti dalla definitività dell’atto” (42).

Il punto è stato esattamente colto dalla dottrina tedesca, ove si parla di <<annullabilità limitata>> (*Beschränkte Aufhebbarkeit*).

Come anticipato, la tesi dell’annullabilità limitata distingue nettamente, quanto a forza cogente, tra sentenza e provvedimento definitivo, in ragione del fatto che quest’ultimo non è assistito dalle stesse garanzie di legittimità (*Richtigkeitsgewähr*) che caratterizzano una pronuncia giudiziale.

Il provvedimento <<limitatamente annullabile>> non può essere contestato sul piano giudiziale, ma può comunque essere rimosso, nel diritto tedesco, a seguito di <<rimedi alternativi>> (i.e.: l’azione di accertamento della nullità, l’annullamento di ufficio, la revoca e la riapertura del procedimento su istanza di parte).

Tale tesi pare essere perfettamente calzante in relazione al provvedimento “definitivo” nell’ordinamento tributario italiano, il quale non può più essere aggredito mediante ricorso, ma può essere rimosso in via di autotutela dall’amministrazione finanziaria italiana (con il limite del giudicato sul merito).

Sul piano della tutela del contribuente, risulterà però opportuno comprendere quali degli strumenti di tutela <<alternativi>> sopra citati siano trasponibili in tutto od in parte per quanto riguarda il diritto tributario italiano.

⁽⁴²⁾ Cfr. R.LUPI, *Definitività degli atti impositivi: il rigore scompare quando il contribuente è in buona compagnia*, in Riv. dir. trib., 1992, II, 915.

Di ciò ci occuperemo meglio in seguito, quando affronteremo il problema di immaginare una possibile tutela avverso il diniego di auto-annullamento di un atto che sia manifestamente illegittimo e quando verificheremo l'esistenza, nel nostro sistema impositivo, di un'azione di nullità degli atti.

Per ora, volendo tirare le fila del discorso sin qui svolto, si può dire che in linea generale e in via di primissimo approccio al tema, la stabilità del provvedimento dipende da almeno due fattori principali: il primo, la possibile contestazione giudiziale del medesimo da parte del contribuente e gli esiti della stessa (anche in relazione all'insorgere di eventuali preclusioni processuali); il secondo, la rimozione in via di autotutela da parte dell'autorità che lo ha emanato (43).

5. Definitività e moduli consensuali di applicazione del prelievo.

Il quadro sinora delineato, però, non esaurisce il sistema. Vi sono infatti casi in cui la contestazione giudiziale risulta preclusa (o fortemente limitata): è così, in generale, nei moduli consensuali di applicazione del prelievo, che normalmente presuppongono la rinuncia ad ulteriori contestazioni circa l'*an* e il *quantum* del tributo in tal modo applicato.

In particolare, nel caso dell'accertamento con adesione, l'art. 3 d.lgs. 218/1997 precisa che: *“l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio”*.

La norma sopra indicata preclude senz'altro l'impugnazione (qualora si considerasse come tassativo l'elenco di cui all'art. 19, d. lgs 546/1992 si

(⁴³) Cfr. G.VEDEL, *Préface à R.G. SCHWARTZEMBERG, L'autorité de chose décidée*, Paris, 1969, 1-452, secondo cui: *“Les limites de la force juridique de la décision définitive ne se mesurent pas seulement à la prise encore offerte, alors même que cette décision n'est plus susceptible d'annulation (...) il faut encore déterminer dans quelle mesure et comment l'auteur de l'acte peut, par voie d'abrogation ou de retrait, modifier ou anéantir le contenu de la décision”*.

potrebbe fondatamente dire che l'atto in tal modo confezionato non appartiene al novero degli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie) e tuttavia la dottrina prevalente ammette che l'adesione sia censurabile sulla base, quantomeno, di un vizio della volontà che ha influito sulla manifestazione del consenso.

Secondo l'orientamento dominante, infatti, una volta che l'accertamento sia stato definito con adesione e la definizione si sia perfezionata con il versamento delle somme dovute il contribuente conserverebbe comunque la facoltà di proporre istanza di rimborso di quanto versato in eccesso a seguito di errore (vizio della volontà ai sensi dell'art. 1427 c.c.). Rimarrebbe aperta, quindi, una qualche forma di tutela (ad esempio nel caso in cui fossero successivamente scoperti nuovi documenti che consentono di dimostrare l'illegittimità della pretesa erariale).

La Corte di cassazione, tuttavia, non ha aderito a questa tesi e, nell'ordinanza 7 novembre 2012, n. 19220 ha specificato che l'atto di adesione deve ritenersi "intangibile", in conformità alla *ratio* dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso.

Rimane ancora impregiudicato, però, se l'ipotesi di determinazione definitiva dell'imposta conseguente ad un accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente sia ostativa ad ulteriori e successive riduzioni del *quantum* <<concordato>> da parte dell'amministrazione finanziaria in via di autotutela.

A nostro avviso, una tale determinazione non risulterebbe preclusa né dall'art. 2, comma 2, d.l. n. 37 del 1997 (in quanto l'accertamento con adesione non è fondatamente assimilabile ad un giudicato), né dall'art. 3 d.lgs. 218/1997, che si riferisce, all'evidenza agli accertamenti integrativi o modificativi in aumento

di cui all'art. 43, u. co., d.p.r. 600/1973, ossia per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Semmai, il problema sarebbe quello di identificare l'atto oggetto dell'autotutela. Viene qui in rilievo il tema della natura del concordato, che secondo parte della dottrina avrebbe natura transattiva (44), mentre secondo altri dovrebbe essere annoverato tra i modi tradizionali di accertamento e pertanto andrebbe assimilato all'atto impositivo divenuto definitivo (45).

Se si accede a questa seconda tesi, a nostro avviso dovrebbe essere consentito un intervento in autotutela su tale atto, posto che la norma di cui all'art. 3, d.lgs. 218/1997 precluderebbe solo ulteriori integrazioni e modificazioni in aumento. Qualora, invece, si propendesse per la natura transattiva del concordato, ci si dovrebbe chiedere se l'atto in tal modo formato sulla base di un consenso bilaterale sia modificabile unilateralmente dall'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente.

L'obiezione, comunque, ci sembra superabile quantomeno nei casi in cui l'autotutela sia richiesta con istanza dallo stesso contribuente e presumibilmente anche qualora l'iniziativa provenisse dagli uffici, purché non vi fosse una specifica opposizione da parte del contribuente.

Per quanto riguarda, poi, l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, previsto dall'art. 5-*bis* del d.lgs. 218/1997, è interessante notare come tale strumento deflattivo del contenzioso produca un effetto di <<stabilità>> ancora diverso, nel senso che vincola il solo contribuente. Difatti, la struttura dell'adesione al verbale consente all'Amministrazione finanziaria di emettere successivi avvisi di accertamento nei confronti del

(⁴⁴) Cfr. P.RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 325 e ss..

(⁴⁵) F.GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 425 e ss..

contribuente trattandosi, nello specifico, di una forma di accertamento parziale (46).

Ci si chiede, tuttavia, se limitatamente al soggetto passivo il vincolo discendente dall'adesione sia del tutto insuperabile tramite un'ulteriore contestazione in giudizio.

Al riguardo, v'è un orientamento giurisprudenziale, supportato dall'opinione di parte della dottrina (47), che considera impugnabili gli atti di definizione dell'accertamento parziale (48) ed un altro orientamento secondo cui l'invio della comunicazione di adesione renderebbe non più ulteriormente contestabile l'atto di definizione (49).

La norma in esame consente di svolgere alcune considerazioni. In particolare, la circostanza che l'art. 5-bis d.lgs. 218/1997 escluda *a priori* un contraddittorio con l'ente impositore in quanto l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione rende a nostro avviso ragionevole che l'atto di definizione dell'accertamento parziale possa essere impugnato. La Commissione potrà tuttavia riformare l'avviso di accertamento parziale nei soli limiti in cui si è effettivamente discostato dal contenuto del Pvc (ad esempio, in forza di errori di calcolo).

⁽⁴⁶⁾ Cfr., in questo senso, K.TACCHIA, *Adesione ai verbali di constatazione e impugnabilità dell'atto di definizione*, in *Dir.prat.trib.*, 2013, 631 e ss.

⁽⁴⁷⁾ K.TACCHIA, *op.cit.*, 631 e ss ed *ivi* per ulteriori riferimenti.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. *Comm. trib. reg. Lombardia*, sent. n. 46/28/12.

⁽⁴⁹⁾ *Comm. trib. reg. Piemonte* 15 marzo 2011, n. 53/2/2011, secondo cui: “il disposto dell'art. 5 bis del d.lgs. n. 218 del 1997 non prevede, in altri termini, la possibilità di un'adesione meramente parziale ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposte sul valore aggiunto, e tale da preservare la facoltà di impugnazione; al riguardo il secondo comma del predetto art. 5 bis chiarisce infatti espressamente che detta adesione “può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”. Non appare d'altra parte pertinente l'esempio riportato dall'appellata sentenza della commissione tributaria provinciale, volto ad evidenziare come la tesi tendente ad escludere ogni possibilità di impugnazione in simili ipotesi si rivelerebbe incongrua laddove si fosse di fronte ad evidenti errori materiali da parte dell'amministrazione nell'effettuare i calcoli per la rideterminazione del reddito”; nello stesso senso *Comm. trib. prov. Torino*, 4 novembre 2009, n. 86.

Risulta altresì dibattuto il problema se la domanda di adesione sia ritrattabile. Come noto, al riguardo, vi sono almeno due orientamenti dottrinali.

Secondo una prima tesi, la domanda non sarebbe ritrattabile già in seguito all'invio della domanda di adesione, a prescindere dal pagamento delle somme dovute (50).

Un secondo orientamento ha invece ritenuto che il momento di perfezionamento dell'adesione sia individuabile in un momento successivo all'invio della domanda, ovvero solo con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale ad opera dell'Ufficio (51).

Al riguardo, osserviamo che non v'è una norma che disponga espressamente al riguardo; tuttavia, si legge nell'art. 5-bis, comma 4, d.lgs. 218/1997 che “in caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 3, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'art. 14, DPR 29 settembre 1973, n. 602”.

A ben vedere, occorre a nostro avviso distinguere, sul piano effettuale, tra il momento di perfezionamento della fattispecie da cui derivano gli effetti premiali (riduzione delle sanzioni) e quelli obbligatori (obbligo di pagare con le modalità stabilite le somme dovute), che la norma ricollega alla notificazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, e il momento in cui si realizza l'acquiescenza anticipata alle risultanze del procedimento accertativo formalizzate nel verbale, che deve essere invece ricollegato al momento dell'invio della comunicazione di adesione.

⁽⁵⁰⁾ M.PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 971 e ss..

⁽⁵¹⁾ M.DAMIANI, *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr.Trib.*, 2008, n. 41, p. 3301 e ss..

Procedendo rigorosamente su questa linea interpretativa, si deve negare che sia possibile ritrattare la domanda di adesione in un momento successivo, posto che l'invio dell'atto di definizione dell'accertamento parziale non rappresenta un'ulteriore manifestazione di consenso dell'Agenzia delle entrate rispetto all'adesione prestata dal contribuente. La funzione dell'atto di accertamento parziale é meramente quella di effettuare il calcolo del *quantum* dovuto, di modo da consentire il pagamento. Si ritiene che questo sia lo spirito della disposizione di cui all'art. 5-bis, 3 co., d.lgs. 218/1997 ove specifica che “*le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate (...)*”.

Difatti, l'adesione al verbale di constatazione non comporta alcuna valutazione nel merito degli addebiti da parte dell'Ufficio accertatore (tant'è che l'Ufficio non può opporsi alla formalizzazione della procedura).

6. Definitività e misure condonistiche.

Rimane da analizzare la galassia variegata delle misure condonistiche a carattere premiale (52), le quali spesso comportano effetti preclusivi in

(⁵²) In tema di condono, occorre distinguere tra i condoni premiali “impuri” che comportano la falcidia anche dell'imposta e degli interessi, così intaccando gli indici di riparto delle imposte dovute e i condoni premiali “puri”, i quali si limitano ad abbuonare le sanzioni, escludendo effetti sull'imposta e sugli interessi. Si v. sul punto, l'autorevole contributo di G.FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 2003, 1, 1788-1789. Per un primo inquadramento dell'istituto del condono nella dottrina tributaria si rimanda, senza pretesa di completezza, ai seguenti lavori fondamentali: C.PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, *passim*; A.BERLIRI, *L'amnistia fiscale e il ricorso all'autorità giudiziaria*, in *Foro it.*, 1948, I, 865-866; A.E.GRANELLI, *Il “condono” e l'INVIM*, in *Boll. trib.*, 1982, 1264 e ss.; P.RUSSO, *Questioni in tema di condono fiscale*, in *Giur. merito*, 1976, III, 159 e ss.; G.TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 46 e ss.; Id., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, II, 258 e ss.; S.FIORENZA, *In tema di effetti del condono tributario*, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, 1927 e ss.; F.TESAURO, *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1982, II, 1437 e ss.; F.PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, 137 e ss.; S.MUSCARÀ, *Condono e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 331 e ss.; G.TINELLI, *Esenzione tributaria e domanda di*

relazione a rimborsi o crediti del contribuente (53) e quindi rappresentano un'ulteriore sfaccettatura della ricerca oggetto del presente lavoro. L'orientamento prevalente della Corte di cassazione é che il condono, implicando una "libera scelta" del contribuente tra "trattamenti distinti" che "non si intersecano tra loro", ossia "coltivare la controversia nei modi ordinari"

definizione automatica dell'imponibile, in Boll. trib., 1983, I, 251 e ss.; A.FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 19 e ss.; C.GLENDI, *Gli effetti della domanda di condono*, in Dir. prat. trib., 1982, I, 1057 e ss.; Id., *L'oggetto del processo*, Padova, 1984, 373 e ss.; F.TESAURO e C.GLENDI, *Solidarietà e condono*, in Dir. prat. trib., 1976, II, rispettivamente alle pagg. 536 e ss. e 541 e ss.. Alcuni Autori hanno esaminato il condono sotto il profilo della compatibilità costituzionale e comunitaria. Si vedano al riguardo, *ex multis*, G.FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in Il Fisco, 2003, 1, 1786 ss.; Id., *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica*, in Riv. dir. trib., 2009, II, 191 e ss.; M.BEGHIN, *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, in Corr. trib., 2010, 3273 e ss.; M.BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1988, I, 231 e ss.; E.DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in Dir. prat. trib., 2004, I, 1449 e ss.. Sul tema, in generale, anche per gli opportuni riferimenti alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, si v. AA.VV., *Commento all'art. 53 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 207 e ss..

(⁵³) In generale, sugli effetti dei condoni in relazione ai rimborsi e crediti del contribuente, si v., *ex pluribus*, R.SCHIAVOLIN, *É davvero legittimo negare al contribuente il rimborso IVA per inesistenza delle operazioni passive, nonostante la definizione per condono ex art. legge n. 289/2002?*, in Riv.dir.trib., 2006, II, 15; M.BASILAVECCHIA, *Gli effetti delle sanatorie sui crediti del contribuente*, in Corr. trib., 2960 e ss.; Id., *L'istanza di condono preclude il rimborso IRAP ai professionisti*, in Corr. trib., 2007, 992 e ss.; F.TESAURO, *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in Giur. it., 1975, I, 2, 23 e ss.; F.COCIANI, *Condono tributario e accertamento dell'inesistenza di crediti già richiesti a rimborso*, in Riv. dir. trib., 2006, II, 101 e ss.; G. TINELLI, *Condono tributario e rimborsi di imposta*, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, 993 e ss.; F.ARDITO, *Condono, definizione amministrativa e credito di imposta*, in Rass. trib., 2005, 1336 e ss.; Id., *Ancora qualche riflessione sugli effetti del condono sulla definizione del rapporto di imposta ed, in particolare, delle posizioni creditorie*, in Rass. trib., 2006, 1753 e ss.; P.CENTORE, *La valenza del condono alla prova dei crediti IVA*, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2010, 491 e ss.; P.CORSO, *Il condono non impedisce i controlli sulle istanze di rimborso*, in Corr. trib., 2005, 2876 e ss.; R.LUNELLI, *Effetti del condono c.d. "tombale" sulla definizione delle posizioni creditorie del contribuente*, in Il Fisco, 2007, 6769 e ss.; G.FERRAU', *La definizione automatica non comporta rinuncia all'istanza di rimborso IRAP*, in Corr. trib., 2004, 3326 e ss.; L.SORGATO, *Il condono non compromette il diritto di rimborso dell'IRAP*, in Corr. trib., 2003, 2804 e ss.; nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, si v., in particolare, l'Ord. 27 luglio 2005, n. 340.

ovvero “corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata”, preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità definite in via agevolata “ivi compreso il rimborso di imposte asseritamente inapplicabili per assenza del relativo presupposto” (54).

Si tratterebbe quindi di una diversa forma di <<stabilità>> del rapporto tributario, nel senso che l’adesione al condono, in generale, comporterebbe un ventaglio di limitazioni più o meno penetranti, ad esempio, rispetto alla possibilità di ottenere un rimborso od utilizzare un credito tributario in compensazione.

Ciò premesso – a livello generalissimo – risulta comunque molto difficile individuare un sistema di principi comune alle diverse forme di sanatoria che si sono con il tempo stratificate nel nostro ordinamento. Un simile tentativo trova infatti subito un limite, secondo noi, nell’eterogeneità della corrispondente disciplina positiva, ove si riscontra la tendenza del legislatore a sancire specificatamente, per ciascuna di esse, l’ambito delle preclusioni che ne possono costituire l’effetto. Sotto questo aspetto, potrebbe dirsi che la

⁵⁴) In questo senso, con riferimento alla “*Definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione*”, di cui all’art. 7, l. 289/2002, cfr. Ord. Cass. 27 marzo 2012, n. 4938; Ord. Cass. 7 dicembre 2011, n. 26428; Ord. Cass. 9 giugno 2011, n. 12665; Cass. 5 giugno 2009, n. 13039; Cass. 1 aprile 2008, n. 26; Cass. 3 dicembre 2007, n. 25240; con riferimento alla “*Definizione automatica per gli anni pregressi*” di cui all’art. 9, l. 289/2002, cfr. Ord. Cass. 3 aprile 2012, n. 5316; Ord. Cass., 10 febbraio 2012, n. 1967; Ord. Cass. 30 dicembre 2011, n. 30393; Ord. Cass. 29 dicembre 2011, n. 29543; Ord. Cass. 28 dicembre 2011, n. 29131; Ord. Cass. 7 dicembre 2011, n. 26390; Cass. 13 ottobre 2009, n. 21719; Ord. Cass. 22 ottobre 2008, n. 25611; Cass. SS.UU. 5 giugno 2008, n. 14828; Ord. Cass. 5 febbraio 2008, n. 2691; Cass. 19 marzo 2007, n. 6504; Cass. 16 febbraio 2007, n. 3682; con riferimento alla “*Definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione*” di cui all’art. 15, l. 289/2002, cfr. Cass. 29 dicembre 2011, n. 29567; Ord. Cass. 3 novembre 2011, n. 22872, tutte in *Banca Dati Fisconline*. Mancava invece, ad oggi, una sentenza della Corte di cassazione in relazione alla “*Chiusura delle liti fiscali pendenti*” di cui all’art. 16 della l. 289/2002, pur essendo riscontrabili alcune decisioni delle Corti tributarie di merito (si v., in particolare, Comm. trib. reg. Palermo, sez. XXIV, 28 gennaio 2010, n. 14, con nota adesiva di D.MAZZAGRECO, *op.cit.*, 1363 e ss.).

disciplina condonistica, essendo strutturalmente <<eccezionale>>, é per sua natura <<asistemica>>: pertanto, seppure in sede interpretativa occorra certamente tenere conto della generale *ratio* dell'istituto, é prima di tutto alle leggi regolatrici di ciascuna misura che si deve guardare per individuare, di volta in volta, i limiti e i contenuti dell'effetto preclusivo ad esse ricollegato (55).

Si pensi alla definizione anticipata delle liti pendenti *ex art. 16*, legge n. 289/2002 (56) in relazione alla quale la Cassazione ha opportunamente chiarito l'assenza di limitazioni in relazione ai crediti non specificamente contestati dall'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, il problema era essenzialmente se l'art. 16, comma 5, secondo capoverso, legge n. 289/2002, in base al quale: "fuori dai casi di soccombenza dell'amministrazione finanziaria dello Stato (...) la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa" poteva sortire l'effetto di precludere il rimborso di crediti non specificamente contestati dall'Amministrazione finanziaria nell'avviso impugnato ed oggetto di definizione.

La Corte di cassazione, sul punto, si è espressa in senso negativo, nella sentenza Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22262 (57).

(⁵⁵) Cfr. R.SCHIAVOLIN, *op.cit.*, 15. Sull'interpretazione delle norme di condono si v., significativamente, anche G.PORCARO, *Somme dovute ai fini della definizione agevolata e limite alla interpretazione adeguatrice delle norme di condono*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, 787 e ss.; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 167 e ss..

(⁵⁶) Sulla specifica misura, si v., *ex multis*, P.RUSSO – F.PADOVANI, *La chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'art. 16 della L.n. 289/2002*, in *Il Fisco*, 2003, I, 1288 e ss.; B.BELLÉ, *Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, l. n. 289/2002*, in *Rass. trib.*, 2003, 449 e ss.; D.MAZZAGRECO, *Il diritto al rimborso e la definizione delle liti fiscali pendenti*, in *Rass. trib.*, 2011, 1363 e ss..

(⁵⁷) Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22262, con nota di S.FUCILE, *L'istanza di definizione delle liti pendenti ex art. 16 legge n. 289/2002 preclude il rimborso dei crediti esposti in dichiarazione?*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 218 e ss..

La pronuncia, secondo chi scrive, é del tutto condivisibile. Ci sembra infatti che l'art. 16, comma 5, legge n. 289/2002 si riferisca solo ai versamenti effettuati in relazione ad uno specifico atto impositivo su cui é pendente un giudizio, ed in particolare alle ipotesi di versamento spontaneo e alla riscossione provvisoria in pendenza di lite, ma non riguardi, in generale, i crediti esposti in dichiarazione (ad esempio, in relazione ad eventuali ritenute d'acconto subite).

Ciò risulta confermato, sul piano letterale, dal primo capoverso della disposizione citata, secondo cui dalle somme dovute per aderire al condono debbono essere scomutate quelle versate prima della presentazione della domanda di definizione "*per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite*".

Si é comunque espressa nello stesso senso, di recente, anche parte della giurisprudenza di merito, secondo cui "il comma 5 dell'art. 16, laddove afferma che 'la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa', non può che riferirsi alle somme effettivamente versate a titolo d'imposta per effetto del procedimento contenzioso, non potendosi - se non in modo del tutto illogico ed arbitrario sia con riferimento al contesto della norma che al significato del termine - allargare il concetto di 'versamento' a crediti d'imposta vantati dal contribuente" (58).

Si deve quindi escludere che un eventuale effetto di preclusione al rimborso dei crediti non rientranti nell'oggetto della lite possa essere configurato sulla base dell'art. 16, comma 5, secondo capoverso, l. 289/2002.

(⁵⁸) Cfr. Comm. trib. reg. Palermo, sez. XXIV, 28 gennaio 2010, n. 14. In senso conforme, si v. anche la circolare 25 marzo 2003, n. 18.

Rimane semmai da chiarire se la definizione della lite sia ostativa al rimborso dei crediti specificatamente contestati dall'amministrazione finanziaria nell'avviso impugnato.

Per Cass., sez. trib., 26 ottobre 2011, n. 22262: “poiché l’oggetto della definizione si identifica con l’oggetto della lite, le imposte in relazione alle quali la definizione agevolata della lite estingue i crediti restitutori del contribuente si identificano in quelle per le quali sussiste una pretesa impositiva del Fisco contestata dal contribuente”. La sentenza sembra riferirsi alla sorte delle eccedenze di imposta a credito qualora l'amministrazione finanziaria ridetermini il reddito del contribuente, evidenziando, al termine della rettifica, una maggiore imposta dovuta. In questa ipotesi, é ragionevole ritenere che la definizione della lite pendente *ex art. 16 l. 289/2002* precluda il rimborso del credito originariamente esposto in dichiarazione.

Nello stesso senso ci sembra essersi espressa, condivisibilmente, parte della dottrina, secondo cui: “nel caso in cui l’Ufficio abbia espressamente contestato (...) la sussistenza di crediti di imposta in seno all’avviso di accertamento”, sarebbe “da ritenere che l’oggetto della controversia investirebbe anche la sussistenza dei crediti emergenti dalla dichiarazione annuale, con la conseguenza che la definizione del rapporto in contestazione impedirebbe al contribuente di far valere la permanenza del diritto al rimborso dell’intero credito di imposta indicato nella dichiarazione”(59).

È però evidente che, se a fronte di una richiesta di rimborso in dichiarazione (non ancora erogato), l'amministrazione notifici un avviso di rettifica nel quale si limita a ridurre il credito richiesto a rimborso, senza avanzare una pretesa di imposta, il problema allora si dovrebbe porre in termini ancora

(59) D.MAZZAGRECO, *op.cit.*, 1378.

diversi, concernendo, preliminarmente, la possibilità stessa di definire la controversia.

Va infatti considerato che la definizione di cui trattasi, per operare, sembra presupporre che l'amministrazione abbia avanzato una pretesa impositiva, mentre non potrebbe avere ad oggetto una controversia di rimborso (60). In particolare, l'art. 16, co. 3, lett. c) della l. 289/2002 prevede che per "valore della lite", da assumersi alla base del calcolo per la definizione, si intenda "l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo".

Sicché, nutriremmo qualche dubbio (almeno stando al dato testuale della norma) con riferimento alla possibilità di definire controversie nelle quali non si fa questione di un tributo preteso dall'amministrazione finanziaria ma piuttosto, a ben vedere, della spettanza di un rimborso. Sotto questo profilo, la soluzione più ragionevole potrebbe essere quella di considerare non definibile la lite: il contenzioso dovrebbe quindi proseguire, secondo le regole generali, sino all'accertamento del diritto al rimborso del contribuente (61). Si ricorda,

(60) Cfr., al riguardo, la circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E, ove si legge che: "L'articolo 16 presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute. Tale valore è dato dai tributi (o dalle sanzioni quando queste non siano collegate ai tributi) accertati dall'ufficio e contestati con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di un'agevolazione non può essere conseguentemente definita poiché in essa non si fa questione di un tributo preteso dall'Amministrazione finanziaria in base al quale determinare la somma dovuta. La lite è tuttavia definibile qualora con il provvedimento impugnato l'Amministrazione finanziaria non si sia limitata a negare o revocare l'agevolazione tributaria, ma contestualmente abbia accertato e richiesto anche il tributo o il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni conseguentemente dovuti".

(61) Nel caso di controversie definibili solo in parte, le indicazioni di come procedere, sul piano processuale, sono fornite dalla circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E secondo cui, seppure in generale la definizione interessa il contenuto complessivo di ogni singola controversia (sicché non sarebbero ammissibili definizioni solo parziali), tuttavia un'eccezione alla regola è ammissibile qualora una controversia interessi sia rapporti tributari "definibili" che rapporti "non definibili". Risulterebbe quindi possibile definire parzialmente la lite determinando il

comunque, che in relazione alla possibilità di definire una controversia per riduzione di rimborso Iva, l'amministrazione finanziaria si è espressa non tanto nel senso di ritenere non definibile la lite, quanto di giudicare insussistente l'interesse del contribuente ad avvalersi della definizione agevolata ex art. 16, l. 289/2002, giacché "il comma 5 dello stesso articolo stabilisce che le uniche somme rimborsabili a seguito della definizione della lite sono quelle versate per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite, sempre che sia intervenuta una pronuncia sfavorevole all'amministrazione finanziaria" (62).

7. L'effetto proprio dell'atto <<definitivo>>. In particolare: atti definitivi ed <<efficacia esterna>>. La definitività dell'atto di accertamento ai fini di una determinata imposta ed annualità ed idoneità dello stesso a fungere da <<base>>, dal punto di vista probatorio, per un diverso accertamento. Il caso tipico degli accertamenti di maggior valore nell'imposta di registro: la presunzione di equivalenza tra corrispettivo e valore venale definitivamente accertato.

Si è detto che, a nostro avviso, il carattere di <<definitività>> non aggiunge alcunché al provvedimento dal punto di vista sostanziale, nel senso che le statuizioni in esso contenute non assumono alcuna maggiore forza di "veridicità". Si è già altresì sottolineato che l'omessa impugnazione non implica necessariamente "condivisione" del contenuto dell'atto, posto che la decisione di non proseguire la lite può essere dettata da motivi essenzialmente psicologici, del foro interno, ovvero da valutazioni di pura convenienza (63).

valore della stessa senza considerare i rapporti "non definibili" e il giudizio proseguirebbe solo con riferimento a questi ultimi.

(⁶²) Cfr., in questo senso, la circolare 25 marzo 2003, n. 18.

(⁶³) In senso conforme si v. G.TREMONTI, *op.cit.*, 27, in nota 48, secondo cui: "organizzare il consenso sul mero fatto della preclusione equivale, a nostro avviso, a prospettare un

Di conseguenza, non risulterebbe corretto dedurre dal connotato di maggiore “stabilità” di un atto alcun elemento di prova a favore o a sfavore del contribuente ai fini di altri atti o pretese fiscali. Tuttavia, la giurisprudenza non si é dimostrata sempre dello stesso avviso.

Come noto, ad esempio, l’orientamento prevalente della Corte di cassazione depone nel senso che all’Amministrazione finanziaria non sarebbe precluso procedere in via induttiva all’accertamento della plusvalenza da cessione di immobili od aziende, sulla base del valore definitivamente accertato in sede di applicazione dell’imposta di registro (64).

epifenomeno dai contorni assai labili” ed ancora “fare illazione di un consenso all’imposizione da un mero fatto, quale l’omesso ricorso equivale infatti a fare imputazione al soggetto di comportamenti non espressamente intenzionali e degli effetti corrispondenti, in base ad un principio di auto responsabilità”.

(⁶⁴) Cfr. Cass. 13 dicembre 2012, n. 23001; Cass. 6 novembre 2000, n. 14448; Cass. 20 novembre 2001, n. 14581; Cass., 18 luglio 2008, n. 19830, con nota di M. BEGHIN, *Il differenziale prezzo-valore nella cessione d’azienda: i cortocircuiti argomentativi della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2008, II, 1085 e ss.; ID., *Cessione di azienda e presunzione di corrispondenza tra prezzo e valore di mercato*, in *Corr. trib.*, 2008, 2849 e ss.; ID., *Il sindacato del Fisco sui criteri di ripartizione interna, in capo al cessionario, del costo sopportato per l’acquisto dell’azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 140 e ss.; ID., *Il trasferimento d’azienda e l’imposizione sulle plusvalenze nei recenti arresti giurisprudenziali: alla ricerca di punti fermi e di schemi generali di ragionamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, II, 135 e ss.; ID., *Note (critiche) sull’utilizzo del valore definito ai fini dell’imposta di registro per l’accertamento ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 57 e ss.; Cass. 2 marzo 2011, n. 5078, con nota di M. BEGHIN, *Occultamento di corrispettivo: confusione tra il valore venale e il valore definito per il registro*, in *Corr. trib.*, 2011, 1296 e ss.; G. D’ANGELO, *Note (critiche) sull’utilizzo del valore definitivo ai fini dell’imposta di registro per l’accertamento ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2009, II, 57 e ss.; Cass., Ord. 22 dicembre 2009, n. 27019, con nota di A. MARCHESELLI, *Valore di registro dell’azienda, prova della plusvalenza e difesa del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 681 e ss.; Cass., 16 aprile 2008, n. 9950, con note di L.LUNARDI, *Cessione d’azienda e sindacato del Fisco sulla iscrizione dell’avviamento in capo all’acquirente: note critiche a proposito di un recente arresto della Suprema Corte*, e di M. BEGHIN, *Il sindacato del Fisco sui criteri di ripartizione interna, in capo al cessionario, del costo sopportato per l’acquisto dell’azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 3/2009, II, 116 e ss.; Cass. 22 maggio 2009, n. 131; Cass., 21 febbraio 2007, n. 4057, con nota di L.GIARETTA, *Plusvalenze da cessione di azienda tra corrispettivo e valore normale*, in *Corr. trib.*, 22/2007, 1803 e ss.; Cass. 25 gennaio 2010, n. 9404, con nota di F.PEDROTTI, *La rettifica del corrispettivo conseguito in occasione di cessione di azienda sulla base del valore dell’azienda ceduta definito ai fini dell’imposta di registro*, in *Dir e prat. trib.*, 2010, II, 1267

Secondo la Corte di cassazione, lo scarto individuato tra il prezzo pattuito dalle parti in sede contrattuale e il valore definito ai fini dell'imposta di registro risulterebbe sufficiente per la rettifica della plusvalenza dichiarata ai fini delle imposte sul reddito.

Alcune sentenze non si limitano poi ad utilizzare il valore definitivamente determinato ai fini dell'imposta di registro come prova di fatti rilevanti ai fini dell'imposizione sui redditi, ma si spingono ad affermare un principio generale secondo cui la base imponibile di tributi relativi al trasferimento di beni dovrebbe essere determinata uniformemente (65).

Secondo altre pronunce, invece, il valore <<definitivamente>> determinato ai fini dell'imposta di registro dovrebbe conservare una rilevanza solo indiretta, ma sarebbe utilizzabile per fondare una presunzione di corrispondenza tra valore venale del bene e corrispettivo pattuito (66).

Queste decisioni sono utili per il nostro ragionamento ed in particolare consentono di verificare se alla definitività dell'atto impositivo possa essere

e ss.; Cass. Ord. 9 novembre 2010, n. 22793; Cass. Ord. 23 agosto 2010, n. 18705. *Contra*, peraltro, Cass., 8 agosto 2005, n. 16700. In senso contrario, nella giurisprudenza di merito, senza pretesa di esaustività: Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. VIII, 25 ottobre 2012, n. 132; Comm. trib. Reg. Lombardia, sez. XLV, 4 giugno 2012, n. 60; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 8 luglio 2009, n. 148; Comm. Trib. prov. di Reggio Emilia, sez. I, 18 gennaio 2010, n. 16; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. VII, 23 settembre 2010, n. 141; Comm. trib. prov. Reggio-Emilia, sez. I, 27 gennaio 2010, n. 19; Comm. trib. reg. Veneto, sez. I, 21 febbraio 2011, n. 29; Comm. trib. reg. Piemonte, sez. V, 23 marzo 2011, n. 25; Comm. trib. reg. Emilia Romagna, sez. III, 31 marzo 2011, n. 23; Comm. trib. prov. Milano, sez. III, 17 maggio 2010, n. 202, con nota di G. CORASANITI, *La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro*, in GT – Riv. giur. trib., 2010, 709 e ss.

(⁶⁵) Cfr. Cass., Sez. trib., Ord. 10 febbraio 2012, n. 1918, relativa ad una fattispecie in cui il valore ai fini dell'imposta di registro era stato definito in sede di conciliazione giudiziale; si veda inoltre Cass., Sez. trib., Ord. 22 marzo 2002, n. 4117, che motiva con richiami ai principi costituzionali di uguaglianza, imparzialità e capacità contributiva.

(⁶⁶) Cfr. Cass., Sez. trib., 2 marzo 2011, n. 5078; Cass., Sez. trib., 9 novembre 2010, n. 22793; Cass., Sez. trib., 20 aprile 2010, n. 9404; Cass., Sez. trib., 15 luglio 2008, n. 19380; Cass., Sez. trib., 28 ottobre 2005, n. 21055.

ascritto un valore ulteriore rispetto al mero effetto di preclusione del ricorso avverso il medesimo.

Un primo problema, al riguardo, è se sia possibile assimilare l'effetto di definitività derivante, in qualche modo, dal fatto che il contribuente abbia prestato il suo consenso rispetto ad una determinazione dell'imposta operata dall'Amministrazione finanziaria alle altre ipotesi, in cui la definitività è intervenuta, ad esempio, per un errore processuale (si pensi al caso tipico di ricorso inammissibile).

Occorre comprendere se, dal punto di vista giuridico, sia lecito distinguere tra le due fattispecie. Il problema è evidentemente se almeno le forme consensuali di imposizione implicino in qualche modo un accertamento anche "sostanziale" della veridicità di determinati fatti, eventualmente "estensibile" anche al di fuori dell'anno di imposta ovvero del tributo di riferimento.

Il problema si è posto, in generale, per quanto riguarda l'accertamento con adesione.

La tesi prevalente, che si condivide, è che l'adesione si formi sostanzialmente sull'imposta senza dar luogo ad alcuna certezza legale sull'andamento dei fatti e sul regime giuridico ad essi applicabile.

Normalmente, difatti, il contribuente definisce in adesione la controversia sulla base di una valutazione di pura convenienza, sicché la definizione non rappresenta, come una sentenza, un atto di accertamento di eventi passati tendente a fissarne l'esatto regime giuridico (67).

Non è quindi possibile ravvisare alcun effetto ulteriore derivante, anche solo implicitamente, dalla mera manifestazione di consenso prestata dal contribuente.

(67) Cfr., sul punto F.BIANCHI – R.LUPI, *È utilizzabile l'adesione per un diverso periodo di imposta e un diverso tributo?*, in *Dialoghi tributari* n. 3, 2013, 266 e ss..

L'esperienza pratica insegna, però, che l'accertamento con adesione, se non è posto sullo stesso piano del giudicato, nondimeno viene spesso invocato da parte degli Uffici come prova più o meno vincolante del maggior reddito.

Il dato empirico registra come ciò avvenga con maggiore frequenza rispetto ai casi in cui la definitività dell'accertamento è intervenuta a seguito di una preclusione processuale o del decorso del termine di impugnazione.

In una recente ordinanza, la Corte di cassazione è giunta ad estendere il valore probatorio della rettifica definitiva ai fini dell'imposta di registro non solo per ciò che concerne il venditore, ma altresì per giustificare un accertamento sintetico *ex art. 38, 5 co., d.p.r. 600/1973* (nel testo allora vigente) sul compratore (68).

Come è stato acutamente osservato, si potrebbe allora porre il problema di impugnare l'atto già definito con adesione da uno dei coobbligati solidali, per evitare l'utilizzo (da parte dell'Ufficio) del valore così definitivamente accertato come parametro della plusvalenza imputabile al venditore. Sul punto, si è rimarcato come la definizione del rapporto sostanziale non potrebbe ritenersi del tutto soddisfacente per il coobbligato che veda consolidarsi, proprio in conseguenza del mancato annullamento dell'atto a lui notificato, un effetto giuridico che possa configurarsi per lui quale <<danno>> (69). Nello specifico, il <<danno>> si concreterebbe in ragione della rilevanza quale <<elemento di prova>> delle risultanze dell'atto di accertamento di maggior valore divenuto definitivo e conseguente dell'inversione del relativo onere

(68) Cass. ord. 28 giugno 2013, n. 16334, con nota di R.IAIA, *I problematici riflessi del valore rettificato per l'imposta di registro ai fini dell'accertamento sintetico*, in *Corr. trib.* n. 13 del 2013, 2675 e ss..

(69) Si v., al riguardo, V.MASTROIACOVO, *Solo uno <<stato di incertezza pregiudizievole>> giustifica l'interesse ad agire per l'annullamento di un atto definito con adesione*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 10/ 2013, p. 808 e ss..

della prova nel corso dell'eventuale giudizio per l'annullamento dell'avviso per il recupero della plusvalenza agli effetti dell'imposta sul reddito.

Sicché, se ed in quanto fosse possibile ravvisare un effetto di prova (o un elemento di prova) nell'accertamento con adesione (al pari, ad esempio, di quanto potrebbe desumersi da un giudicato sul punto) nell'ambito di un altro giudizio, sarebbe allora possibile ravvisare un interesse ad agire per l'impugnazione del provvedimento impositivo già definito con adesione dal coobbligato anche a prescindere dalla definizione del rapporto sostanziale.

Si tratta di una problematica senz'altro affascinante, che a nostro avviso va risolta in questi termini: la mera manifestazione di consenso rispetto alla definizione concordata prestata dal coobbligato non può assumere, *ex se*, alcun valore probatorio. Perciò il cedente potrà sempre liberamente difendersi in un successivo giudizio nel quale sia contestato il valore di cessione (p. es. ai fini delle imposte dirette), senza essere in alcun modo pregiudicato dall'adesione del cessionario né subire alcuna "inversione" dell'onere probatorio (70).

Solo ove nel verbale di adesione il cessionario avesse specificamente ammesso un fatto (ad esempio che vi era stato occultamento di corrispettivo), allora riteniamo che tale dichiarazione possa concorrere – quale elemento indiziario –

(70) In questo senso si è espressa una parte della giurisprudenza di merito, secondo cui: "incombeva all'ufficio l'onere della prova che quest'ultima avesse ricevuto una somma maggiore di quella indicata nella perizia di stima (...) prova che, per contro non è stata raggiunta non potendosi, all'uopo, conferire funzioni di indizi gravi, precisi e concordanti dell'assunto, all'accertamento per adesione sottoscritto ai fini dell'imposta di registro da altro contribuente, acquirente nell'atto in questione, sia per la diversità del tipo di tributo quanto in particolare perché riferibile al comportamento di altro soggetto che ben poteva agire per motivazioni diverse; di talché tale accertamento costituisce *res inter alios acta* e non spiega alcun effetto in ordine alla prova della plusvalenza pretesamente realizzata dall'appellata" (Comm. trib. reg. . Veneto, Sez. I, Sent., 21 febbraio 2011, n. 29); *contra*, però, di recente Comm. trib. reg. Trentino-Alto Adige Sez. I, 07 agosto 2013, n. 68, secondo cui: "in caso di vendita di terreni edificabili, è legittimo l'accertamento della maggiore plusvalenza tassabile ai fini delle imposte dirette sulla base del valore definito in adesione ai fini delle imposte di registro e ipo-catastali da parte dell'acquirente, che può essere vinta unicamente attraverso la prova contraria fornita dal contribuente-venditore".

a formare il convincimento del giudice in un successivo processo contro il cedente. Si noti che una tale soluzione non implica alcuna deviazione dalle regole generali, posto che in tal modo non verrebbe in rilievo quale elemento di prova la mera circostanza, di per sé non significativa, che il coobbligato abbia definito in adesione l'accertamento a lui notificato.

8. *L'atto <<definitivo>> ed inequivalenza effettuale con il giudicato. Si analizza, in particolare, la giurisprudenza secondo cui il coobbligato in solido rimasto inerte può avvalersi ex art. 1306 c.c. del giudicato favorevole emesso nei confronti del coobbligato che invece ha impugnato per paralizzare la pretesa tributaria nei suoi confronti.*

Come noto, la Corte di cassazione ha in più occasioni riconosciuto al coobbligato rimasto inerte la possibilità di invocare ex art.1306 c.c. il giudicato favorevole ottenuto da altro coobbligato per paralizzare la pretesa di imposta nei suoi confronti, con l'espreso limite che egli non abbia già provveduto al pagamento (71).

(71) Cfr. *ex multis* Cass. SS.UU., 22 giugno 1991, n. 7053, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, 78, con nota di L.CASTALDI, *Considerazioni civilistiche e non, a margine della sent. 22 giugno 1991, n. 7053 delle SS.UU. della Corte di Cassazione*; Cass., sez.trib., 15 ottobre 2008, n. 25205; Cass., sez.trib., 26 gennaio 2006, n. 1589; Cass., sez.trib., 7 settembre 2004, n. 18025; Cass., sez. trib., 11 agosto 2000, n. 10613; Cass., sez. I., 20 dicembre 1996, n. 11400; Cass., sez. I, 1° marzo 1996, n. 1615; Cass., sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1225, tutte in *Banca Dati Fisconline*. In dottrina, si v. per tutti, F.PICCIAREDDA, *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art.1306, comma 2 c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, in *Giur.it.*, 2011, 2426 ss.; M.C.FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 231 e ss; A.MARCHESELLI, *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2004, 478 e ss.; P.RUSSO, *Solidarietà tributaria ed art. 1306 cod.civ.: l'equivoco perdura*, in *Riv.dir.trib.*, 1995, II, 597 e ss.; P.ACCORDINO, *Considerazioni in tema di estensione del giudicato favorevole in presenza di obbligazione solidale*, in *Rass.trib.*, 2006, 857 e ss.; G.PIZZONIA, *Sull'estensibilità del giudicato più favorevole ai coobbligati in solido*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, II, 32 e ss.; O.COBAU, *In tema di solidarietà tributaria: una nuova interpretazione "morale" dell'art. 1306 c.c.*, in *Boll. trib.*, 1990, n. 14, 1103 e ss..

Le motivazioni alla base di queste sentenze sono molto interessanti ai nostri fini e meritano di essere approfondite.

In una prima decisione, più risalente, la Corte osservava che “non è corretto imporre a chiunque il rispetto di un atto amministrativo (...) che un’ autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo in quanto oggettivamente errato” (72).

In una successiva sentenza a Sezioni Unite, la Cassazione riteneva che la mancata impugnazione dell’ accertamento di maggior valore da parte di uno dei coobbligati solidali per il debito di imposta non gli impedisce di beneficiare del giudicato riduttivo di quel valore, ottenuto dall’ altro condebitore (73).

Di recente, la Corte di cassazione, con ordinanza 8 gennaio 2013, n. 276, richiamando la propria precedente giurisprudenza, ha ribadito che “nell’ ipotesi di più soggetti debitori in solido della stessa imposta, uno dei quali soltanto abbia impugnato l’ avviso di accertamento, la definitività di detto accertamento nei confronti del debitore inerte non preclude a quest’ ultimo di avvalersi del giudicato riduttivo di quel valore formatosi a favore del debitore più solerte e quindi di impugnare l’ avviso di liquidazione dell’ imposta che non abbia tenuto conto di tale giudicato, in applicazione del principio generale di cui all’ art. 1306 c.c., comma 2, in tema di obbligazioni solidali, sempre che le ragioni che hanno determinato il giudicato più favorevole non siano personali al condebitore diligente e che l’ interessato non abbia provveduto al pagamento dell’ imposta, consumando così la facoltà di far valere l’ eccezione” ed ha precisato altresì che “i principi sopra esposti devono considerarsi applicabili anche nell’ ipotesi in cui il giudicato favorevole sia intervenuto successivamente alla proposizione del ricorso avverso l’ avviso di liquidazione e durante la pendenza di tale procedimento”.

(72) Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575.

(73) Cass. SS. UU. 22 giugno 1991, n. 7053.

Acuta dottrina ha perspicuamente valorizzato questo orientamento giurisprudenziale dal punto di vista del principio di buona fede e correttezza. Si evidenzia, in particolare, che: “nella prospettiva delle richiamate decisioni, la correttezza della pubblica amministrazione viene utilizzata (ed è qui che emerge l’idea di giustizia) come strumento di composizione del conflitto teorico tra definitività del provvedimento ed infondatezza del medesimo e tende alla prevalenza della situazione sostanziale di non debenza del tributo, nello specifico da parte del coobbligato rimasto inerte” (74).

Nell’ottica del presente lavoro, le summenzionate decisioni sembrano altresì confermare la tesi che si ritiene di poter portare avanti sull’inequivalenza effettuale tra giudicato sostanziale e provvedimento definitivo.

La “diffidenza” verso la definitività dell’atto impositivo, in quanto non assistita dalle garanzie proprie di un accertamento giurisdizionale, ha qui concreta manifestazione, tant’è che si può a nostro avviso dire che la giustificazione ai sensi dell’art. 1306 c.c. (con il criticabile corollario della proponibilità solo in via di eccezione e salvi gli effetti di un eventuale pagamento) pare essere il tentativo, forse imperfetto, di supportare alla stregua di una norma positiva un’impostazione che discende da ben altre premesse.

Si condivide, al riguardo, quanto sottolineato da autorevole dottrina secondo cui: “l’apparato delle formule tecnico giuridiche è però secondario, e a mio avviso chiaramente posticcio rispetto al ragionamento in concreto svolto dai giudici, i quali hanno valutato empiricamente le caratteristiche del caso in base alla propria sensibilità sistematica (...) leggendo tra le righe le motivazioni delle sentenze una ragione sembra però apparire: si tratta del diverso valore, agli occhi dei giudici, del *dictum* giurisdizionale rispetto all’atto amministrativo non impugnato (...) l’atto amministrativo non impugnato è

(⁷⁴)M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2009, 45-51.

visto con estrema diffidenza rispetto al giudicato, guardato con notevole favore” (75). Il giudizio di tale Autore sulla giurisprudenza citata é poi alquanto critico: non condivisibile, ad esempio, sarebbe il fatto che il valore preclusivo dell’accertamento non impugnato sarebbe superabile soltanto qualora si vertesse in tema di solidarietà; si stigmatizza, in generale, il “mare di emozionalità” che presiederebbe al ragionamento giuridico della Cassazione.

Di estremo interesse è però il passaggio successivo, in cui la dottrina in esame afferma “l’accertamento definitivo non vale come una sentenza passata in giudicato (sono io il primo a dirlo, ma sotto quali profili?) ma ha una sua forma di impegnatività di minor grado, comunque idonea a definire il rapporto”.

Si è evidenziato, nel corso del presente lavoro, come alla luce della tesi dell’<<annullabilità limitata>> sia corretto distinguere nettamente, quanto a forza cogente, tra sentenza e provvedimento definitivo, in ragione del fatto che quest’ultimo non è assistito dalle stesse garanzie di legittimità (*Richtigkeitsgewähr*) che caratterizzano una pronuncia giudiziale.

Rispetto alla problematica oggetto del presente paragrafo, la soluzione dovrebbe essere cercata in un utilizzo doveroso del potere di autotutela da parte degli Uffici. Si condivide infatti l’impostazione di quella dottrina secondo cui “si deve ritenere che l’amministrazione sia tenuta ad annullare nei confronti dell’obbligato rimasto inerte l’atto divenuto definitivo” (76). Non si ritiene in assoluto preclusa l’opzione dell’istanza di rimborso, che però dovrà comunque passare per un previo riesame favorevole del provvedimento inoppugnabile da parte dell’Amministrazione finanziaria posto che esso, essendo ormai <<limitatamente annullabile>> è modificabile solo da quest’ultima.

(⁷⁵) R.LUPI, *Definitività degli atti impositivi: il rigore scompare quando il contribuente è in buona compagnia*, in Riv. dir. trib., 1992, II, 916.

(⁷⁶) M.C.FREGNI, *op.cit.*, 231.

Il vero tema di tutela del contribuente é ovviamente se vi sia uno strumento per sindacare il mancato esercizio di tale potere. La tematica verrà affrontata *infra*, al cap. II.

SEZIONE II

Il consolidamento del rapporto in assenza di provvedimento.

Cenni in merito ad alcuni problemi tuttora aperti.

1. *Il termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e revirement interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.*

Il presente lavoro è dedicato prevalentemente alla definitività degli atti di imposizione; non ha quindi l'ambizione di ricondurre a sistema tutte quelle ipotesi in cui la stabilità del rapporto tributario é garantita da altri fatti di preclusione.

Si ritiene però comunque utile, in conclusione di questo primo capitolo dedicato al concetto e alle forme positive della definitività, dedicare spazio anche all'esame di alcuni problemi aperti, sia pure non direttamente connessi con il consolidarsi di un atto. Un primo tema sicuramente attuale è quello rappresentato da quale sia il termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso IVA in presenza di *revirement* interpretativi dell'Amministrazione finanziaria.

Come é noto, nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 non é presente una norma che regoli in via generale il diritto al rimborso dell'imposta indebitamente pagata

(77). Vi sono solo alcune disposizioni speciali, relative a casi particolari, quale, ad esempio, l'art 38-ter, che regola l'esecuzione dei rimborsi Iva ai soggetti non residenti. In assenza di una disposizione specifica era in passato dibattuto in dottrina se fosse ammissibile proporre istanza di rimborso con riferimento ai versamenti Iva che si ritenessero indebiti. Al riguardo, si contrapponevano due tesi contrastanti tra loro. Solo successivamente, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha chiarito l'esistenza di un diritto generale al rimborso, anche per l'Imposta sul valore aggiunto.

Circa la decorrenza del termine decadenziale per la proposizione dell'istanza di rimborso dei versamenti Iva, si osserva che in assenza di una norma nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 che disciplinasse specificamente la fattispecie, dovrebbe risultare applicabile, in via residuale, l'art. 21, comma 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tale ultima disposizione prevede, in via generale, un termine di decadenza biennale per la proposizione dell'istanza di rimborso, che decorre, in via alternativa, "dal pagamento" ovvero, se successivo, "dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione". Il problema è, evidentemente, il significato di tale ultimo inciso. Ci si chiede, ad esempio, se un *revirement* interpretativo dell'Amministrazione finanziaria possa qualificarsi come "presupposto per la restituzione". La giurisprudenza in materia non restituisce

(77) Sulla ripartizione fondamentale tra rimborsi da indebito (o rimborsi in senso stretto), la cui fattispecie costitutiva si rinviene in un pagamento indebito *ab origine* o in forza di un evento successivo, e rimborsi non da indebito, che a loro volta si distinguono in crediti da restituzione e crediti di imposta cfr. G. TESAURO, *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., App.*, VI, Torino, 1986, 824. Più in generale, per una prima bibliografia sul rimborso di imposta si segnalano, senza pretesa di completezza, i seguenti lavori: G. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, *passim*; Id., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll.trib.*, 1982, 101; G.TABET, *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, ed. provv., Roma, 1985; Id., *Rimborso di tributi*, in *Enc.giur.Treccani*, volume XXVII, Roma, 1991; Id., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 763; M.C.FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Dig.disc.priv.*, sez. comm., XII, 1996, 499; M.MISCALI, *Il diritto alla restituzione*, Milano, 2004.

una soluzione univoca, essendo al momento attestata su almeno due tesi parzialmente divergenti. Nella sentenza Cass. 17 gennaio 2005, n. 813 i giudici di legittimità avevano negato alcuna valenza agli interventi di prassi dell'Amministrazione finanziaria, in base alla considerazione che “un diritto (o un obbligo, oppure in genere, qualsiasi posizione giuridicamente rilevante) o sussiste in base all'ordinamento giuridico (il che, nel nostro sistema, significa pressoché sempre in base ad una fonte di diritto scritta), o non sussiste affatto (...) i semplici provvedimenti amministrativi non possono valere a costituire un diritto altrimenti non esistente, se non nei casi in cui sia la legge stessa ad attribuire questo potere a quella specifica autorità amministrativa”.

Tale impostazione era stata richiamata in successivi interventi di prassi dell'Amministrazione finanziaria, come ad esempio la risoluzione 15 ottobre 1009, n. 259/E in materia di istanze di rimborso relative al trattamento fiscale delle erogazioni effettuate dai fondi previdenziali preesistenti all'entrata in vigore del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124.

Va però detto che nella sentenza n. 19623 del 2010, la Corte di cassazione, sempre con riferimento ad una vicenda di contributi consortili, ha assunto una posizione parzialmente differente sulla valenza dei documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

I Supremi Giudici, infatti, pur condividendo “in astratto” che “la postuma pubblicazione di una risoluzione o di una circolare (...) non è di per sé un evento idoneo a fissare il paletto della decorrenza iniziale del termine biennale previsto dalla disciplina del contenzioso, in quanto si tratta di atti aventi mero valore ricognitorio, e non costitutivo di diritti ed obblighi”, affermano tuttavia che tale assunto va pur sempre “dimensionato sulle singole fattispecie di rimborso in relazione alle modalità di formazione dei titoli abilitanti a far valere i relativi diritti e dei soggetti che ne sono destinatari”.

Nella specie, il soggetto richiedente il rimborso dell'Iva, ovvero il concessionario per la riscossione "non era un *quivis de populo* ma un soggetto che rivestiva all'epoca del pagamento dell'Iva poi richiesta in restituzione la specifica qualità di agente di riscossione e dunque di concessionario di un servizio sottoposto alla necessaria soggezione ai poteri del servizio centrale per assicurare la regolarità della gestione".

In pratica, in quanto concessionario per la riscossione, era vincolato, sotto pena di sanzioni pecuniarie, alle direttive dell'Amministrazione ed era dunque impedito dal discostarsi autonomamente, chiedendo il rimborso dell'Iva versata sui compensi percepiti. Su tale base, i giudici del Palazzaccio concludono nel senso che il termine di decadenza doveva decorrere dall'emanazione del provvedimento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria.

A nostro avviso, sebbene la tesi secondo cui gli orientamenti dell'Amministrazione finanziaria sono di norma irrilevanti al fine del verificarsi del presupposto per la restituzione sia indubbiamente più rigorosa, può osservarsi che tale soluzione si rivela però inappagante dal lato della tutela dell'affidamento del privato, almeno nei casi in cui la mancata proposizione dell'istanza di rimborso sia stata causalmente determinata dalla convinzione di essere tenuti al pagamento del tributo.

Le circolari e risoluzioni del Fisco, infatti, pur non essendo immediatamente vincolanti, costituiscono una buona approssimazione del prevedibile agire dell'Amministrazione e, pertanto, possono avere una notevole forza persuasiva sul cittadino-contribuente. Specularmente, un orientamento consolidato della Corte di cassazione può avere un peso preponderante nella valutazione se richiedere o meno un rimborso. Alla luce di quanto precede, ci si potrebbe chiedere se costituisca un'eresia concettuale ammettere un'interpretazione

estensiva della norma in esame, almeno nei casi in cui il privato ha ritenuto di doversi in buona fede uniformare all'orientamento proposto dall'Agenzia delle entrate, e confermato dalla giurisprudenza di legittimità.

Si prende tuttavia atto che nella recentissima sentenza 6 settembre 2013, n. 20526, la Corte di cassazione ha sancito che: “il *dies a quo* per il decorso del termine biennale ex art. 21 d.lgs. 546/92 non può essere fatto coincidere con la data di emanazione di risoluzioni o circolari dell'Amministrazione finanziaria interpretative della normativa tributaria, essendo tali atti interni certamente inidonei a determinare l'insorgenza di un diritto prima inesistente, ovvero a costituire nuovi titoli di un diritto già sussistente in forza di specifiche disposizioni di legge (...) nella medesima prospettiva, è evidente che neppure la risposta resa dall'Ufficio all'istanza di interpello inoltrata dal contribuente, ex art. 11 L. 212/00, è idonea a fondare un diritto al rimborso dell'imposta indebitamente versata, trattandosi di una mera promessa amministrativa o di un preatto amministrativo di per sé, dunque, non suscettibile di fondare l'insorgenza di posizioni soggettive”, così sancendo la prevalenza dell'orientamento più restrittivo.

2. La dichiarazione rettificativa <<in melius>>: rapporti problematici con il rimborso dei versamenti diretti ex art. 38, d.p.r. 602/1973.

In tema di preclusioni, risulta ancora opportuno accennare alla <<*vexata quaestio*>> del coordinamento tra l'art. 2, comma 8-*bis*, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, introdotto dal d.p.r. 7 dicembre 2001, n. 435, e l'art. 38, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 in tema di dichiarazione rettificativa <<a favore>> e rimborso dei versamenti diretti.

In materia, come noto, si fronteggiano almeno due interpretazioni radicalmente divergenti fra loro. Secondo una prima tesi, che gode di consenso quasi

unanime in dottrina (78) ma che da ultimo é stata accolta pure dall'Amministrazione finanziaria (79), la mancata tempestiva presentazione della dichiarazione ex art. 2, comma 8-bis, d.p.r. 322/1998 assumerebbe rilevanza preclusiva ai soli fini della possibilità di opporre in compensazione il credito risultante dalla rettifica.

Il contribuente, però, potrebbe sempre ottenere la restituzione dell'imposta versata in eccesso tramite la presentazione dell'istanza di rimborso, nel termine più lungo stabilito, p.es., dall'art. 38, d.p.r. 602/1973.

In questo senso, si pone parte della giurisprudenza di legittimità.

Ad esempio, per Cass., sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5399: "il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo appare doversi ritenere necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17".

(78) Per un quadro degli orientamenti espressi in dottrina si rinvia a R.BAGGIO, *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2002, II, 723 e ss.; ID., *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 91 e ss.. Cfr., inoltre, *ex multis*, M.NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 311 e ss.; A.FIORILLI-S.TROCINI-G.FRANSONI, *Quale coordinamento tra rettifica "migliorativa" della dichiarazione e istanza di rimborso?*, in Dialoghi tributari, 2008, 153 e ss.; P.COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 218 e ss.; L.FERLAZZO NATOLI-P.MONTESANO, *In tema di rimborso di imposta e ritrattabilità della dichiarazione*, in Boll. trib., 2003, 965 e ss.; G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, Padova, 2010, 359-361; F.TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2007, 95; S.LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 221 e ss.; A.BALDASSARRE, *Il rapporto tra la dichiarazione integrativa in melius e l'istanza di rimborso*, in Dir. prat. trib., 2009, 485 e ss..

(79) Cfr. Ris. min. 2 dicembre 2008, n. 459/E, secondo cui: "al contribuente non è consentito presentare una dichiarazione correttiva con esito a sé favorevole oltre il termine previsto dall'art. 2, comma 8-bis del d.p.r. n. 322 del 1998, ma lo stesso può, invece, recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso attraverso un'istanza di rimborso presentata ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 602 del 1973". In precedenza, l'Amministrazione finanziaria sembrava invece propendere per la tesi più restrittiva, ritenendo non più utilizzabile, in alternativa alla dichiarazione rettificativa, il rimedio dell'istanza di rimborso di cui all'art. 38 d.p.r. n. 602 del 1973 (in questo senso, in particolare, le circ. min. 25 gennaio 2002, n. 6/E; 2 giugno 2002, n. 50/E; 11 febbraio 2007, n. 24/E).

Ma anche per Cass., sez. trib., 20 aprile 2012, n. 6253: “il contribuente, in base al d.p.r. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8-bis, é titolare della generale facoltà di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa la quale, peraltro, agli effetti dei termini di decadenza ed in mancanza di modifiche allo specifico (ed autonomo) regime delle restituzioni, non interferisce sull’effettivo esercizio del diritto al rimborso, sicché l’istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta successivo”.

In base ad una diversa prospettazione, invece, una volta scaduto il termine di cui all’art. 2, comma 8-*bis*, d.p.r. 322/1998 senza che sia stata presentata dichiarazione rettificativa <<a favore>>, il contribuente non sarebbe più legittimato a chiedere il rimborso. Difatti, in quest’ottica, la presentazione della dichiarazione ex art. 2, comma 8-bis d.p.r. 322/1998 verrebbe a costituire presupposto indefettibile per ottenere la restituzione di quanto versato, nel senso che si porrebbe come uno snodo essenziale (ed aggiuntivo) del procedimento di rimborso. In tal guisa, la norma introdotta successivamente, ossia il d.p.r. 322/1998, esplicherebbe un effetto limitativo dell’operatività della generale disciplina dei rimborsi dei versamenti diretti.

Di recente, nella sentenza Cass. civ., sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5373 la Corte di cassazione si è espressa proprio in questo secondo senso (80).

⁽⁸⁰⁾ Secondo la Corte, in particolare: “*a decorrere dal 1 gennaio 2002, é necessario distinguere l’ambito di applicazione delle due norme. L’art. 38, d.p.r. 602/1973 riguarda i casi di errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell’obbligazione tributaria adempiuta. L’emenda o la ritrattazione di cui all’art. 2, comma 8-bis d.p.r. 322/1998 riguarda, invece, i casi di dichiarazione di fatti diversi da quelli già dichiarati (...) in ordine ai quali non potrebbe ipotizzarsi un rimborso se non a seguito di un’attività propriamente di controllo e di accertamento del presupposto favorevole da parte dell’Amministrazione finanziaria. In questi casi, una volta scaduto invano il termine stabilito per la rettifica della dichiarazione, nessuna istanza di rimborso é ammissibile (al di fuori dei casi di errori materiali, duplicazioni o versamenti relativi ad obbligazioni tributarie inesistenti), posto che la stessa si porrebbe in contrasto con una dichiarazione ormai*

Questa posizione non ci sembra accettabile. Al riguardo, osserviamo che, a prescindere dal fatto che nelle ipotesi di dichiarazione integrativa presentata nei termini é ammessa la compensazione e quindi l'art. 2, comma 8-bis, d.p.r. 322/1998 non si riferisce necessariamente all'opzione del rimborso, l'interpretazione della Cassazione assegna all'art. 2, comma 8-bis, d.p.r. 322/1998 un ruolo centralissimo nel sistema dei rimborsi, subordinando la presentazione dell'istanza di rimborso alla previa e tempestiva formalizzazione della dichiarazione integrativa.

Ma ciò confligge con il principio di meritevolezza, sol che si consideri che il contribuente negligente che ha omissso la dichiarazione sarebbe libero di chiedere il rimborso nel termine più lungo di cui all'art. 38 d.p.r. 602/1973 o, quantomeno, nel termine di cui all'art. 21 d.lgs. 546/1992.

Rimane poi da considerare l'impatto di questa sentenza sulla tematica dell'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa.

Come noto, a seguito della sentenza Cass. SS.UU. 25 ottobre 2002, n. 15063 (81), l'orientamento della Suprema Corte sembrava essersi sostanzialmente consolidato, a partire dalla concezione della dichiarazione tributaria come <<dichiarazione di scienza>>, nel senso di ritenere emendabile senza limiti

diventata inemendabile (dovendosi dare all'introduzione di un termine per la rettifica un significato corrispondente ad un effetto giuridico)".

⁽⁸¹⁾ In GT-Riv. giur. trib., 2003, 44 e ss., con commento di C.MAGNANI, *L'emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore in danno del contribuente*; la sentenza é altresì annotata da R.BAGGIO, *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in Riv. dir. trib., 2003, II, 91 e ss.. In precedenza, vi era un primo orientamento, meno liberale, che negava la ritrattabilità della dichiarazione in presenza di errori che non risultano direttamente dalla lettura della stessa (cfr., ad esempio, Cass. 13 agosto 1992, n. 9554, in Riv. dir. fin., 1993, II, 71 e ss., con nota di B.BELLÉ, *Dichiarazione dei redditi, rettifica o ritrattabilità e rimborso dell'imposta*; Cass., 27 giugno 1994, n. 6157, in Dir. prat. trib., 1995, II, 804 e ss., con nota di F.BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione tributaria, ritrattabilità e rilevabilità degli errori*; Cass. 2 aprile 1997, n. 2855, in Corr. trib., 1997, 2004, con nota di R.LUPI, *Errori in dichiarazione: applicabilità del rimborso ex art. 38 del d.p.r. n. 602/1973*) ed un secondo orientamento, che invece si pronunciava in senso favorevole (si vedano, *ex multis*, Cass., 8 agosto 1988, n. 4878; Cass., 9 aprile 1997, n. 3080; Cass., 18 giugno 1999, n. 6113).

temporali, quindi anche tramite successiva istanza di rimborso o in sede contenziosa, ogni dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente quando, per errore di fatto o di diritto, da essa potesse derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi più gravosi rispetto a quelli che per legge devono risultare a suo carico.

Solo di recente, alcune decisioni della Corte di cassazione hanno iniziato a porre alcuni distinguo rispetto al principio generale dell'emendabilità della dichiarazione, sostenendo, ad esempio, che esso non si applica in relazione alle opzioni esercitate dal contribuente (82)

Nello stesso senso, peraltro, si è espressa la Suprema Corte in relazione alla dichiarazione di successione (83).

(⁸²) Ad esempio, per Cass. 11 maggio 2012, n. 7294: *“l'affermazione di una generale ed automatica emendabilità degli errori commessi dal contribuente nella redazione della dichiarazione, tuttavia, non può ritenersi estesa alla dichiarazione dei redditi tout court, ma deve correttamente circoscriversi alla indicazione di quei dati, relativi alla quantificazione delle poste reddituali positive o negative, che integrino errori tipicamente materiali (ad es. errori di calcolo od anche errata liquidazione degli importi), ovvero anche formali (concernenti la esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale collocare la posta), rimanendo a tali ipotesi estranea la concreta fattispecie in esame in cui (...) il contribuente, con la stessa dichiarazione, viene ad esercitare una facoltà di opzione riconosciutagli dalla norma tributaria (...) tale opzione integra esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'an e nel quando riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta ad incidere sulla obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento alla imposta, e dunque eventuali errori della volontà espressa dal contribuente assumono rilevanza soltanto ove sussistano i requisiti di essenzialità e riconoscibilità ex art. 1428 c.c.”*. In questa sentenza, pertanto, viene recuperata la rilevanza della dichiarazione come atto <<negoziale>> o <<dispositivo>> per quanto riguarda quelle fattispecie (si pensi, ad esempio, all'opzione prevista dall'art. 102 Tuir vecchio testo tra la compensazione delle perdite non anteriori al quinquennio con il reddito dell'anno oppure con il riporto a nuovo negli anni successivi delle perdite ritualmente maturate e non compensate), in cui il contribuente opta in dichiarazione per un determinato regime giuridico.

(⁸³) Si v. da ultimo Cass. civ., Sez. V, Sent., 10 maggio 2013, n. 11192, secondo cui: *“il contribuente può procedere alla rettifica di errori di qualsiasi genere, contenuti nella dichiarazione di successione, anche dopo la scadenza del termine per la sua presentazione, di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 31, salva l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 50 e segg., e con effetti diversi, a seconda che la modifica abbia luogo prima della notificazione dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta, ovvero successivamente alla stessa: nel primo caso, infatti, l'Ufficio è tenuto a rispettare le risultanze della correzione,*

Volendo estendere le conclusioni della sentenza Cass. 4 aprile 2012, n. 5373 anche a tale problematica, si dovrà concludere nel senso che l'emendabilità risulterà preclusa, qualora il contribuente non abbia presentato la dichiarazione integrativa nei termini.

La posizione sopra menzionata, come anticipato, non ci sembra né corretta né sostenibile; va però detto che, di recente, la Corte di cassazione si è nuovamente pronunciata nel senso da noi criticato, nell'ordinanza 17 dicembre 2013, n. 28191, in base alla quale: "il contribuente, per ottenere il rimborso di quanto indebitamente pagato per effetto di errori od omissioni da lui commessi in proprio danno nella dichiarazione, deve presentare dichiarazione integrativa non oltre il termine per la presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo, ai sensi del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8-bis".

3. Il fil rouge tra notificazione al contribuente, termine di impugnazione e definitività dell'atto. Critica della tesi giurisprudenziale secondo cui la <<piena conoscenza>> del provvedimento di imposizione sarebbe sufficiente a far scattare il termine di impugnazione.

Un tema senz'altro attinente alla formazione della definitività è quello relativo al rapporto tra notificazione, decorrenza del termine di impugnazione e definitività dell'atto impositivo (84). Come noto, l'art. 21 d.lgs. 546/1992

fermo restando l'esercizio dei suoi poteri in ordine ai valori emendati, ma con onere della prova a carico dell'Amministrazione, mentre nella seconda ipotesi, pur non potendo considerarsi precluso l'esercizio della facoltà di correzione, quest'ultima, venendo necessariamente ad operare in sede contenziosa, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare la correttezza della modifica proposta" (cfr nello stesso senso anche Cass. civ., Sez. V, 4 febbraio 2011, n. 2725; Cass. civ., sez. V, 10 marzo 2006, n. 5361).

(⁸⁴) Sulle notificazioni in diritto tributario si veda, senza alcuna pretesa di completezza: A.BERLIRI, *Delle comunicazioni e notificazioni in materia tributaria*, in *Giur. Imp.*, 1984, I, 1458; F.D'AYALA VALVA, voce *Notificazione (Dir.trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S.CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819; C.GLENDI, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll.Trib.*, 1983, 1563; A.CICOGNANI, *L'atto di accertamento tributario e la sua notificazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, 266; A.VIRGILIO, *La*

prevede che “il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato” (85).

La norma identifica quindi nella notifica dell’atto impositivo il termine entro cui deve essere formalizzata una contestazione giudiziale della pretesa di imposta.

V’è tuttavia un orientamento della Corte di cassazione, ad oggi per fortuna rimasto sostanzialmente isolato, secondo cui il termine per ricorrere non decorrerebbe dalla data di notifica, come sancito espressamente dalla disposizione in esame, ma dal momento, anche antecedente, in cui il contribuente abbia acquisito la <<piena conoscenza>> dell’atto impositivo (86). Al riguardo, deve rilevarsi che, secondo l’orientamento prevalente in dottrina (87), sebbene non incontrastato (88), l’avviso di accertamento è un

notificazione degli avvisi di accertamento, delle cartelle esattoriali e degli avvisi di mora, Roma, 1968; M.BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, *passim*; L.NICOTINA, *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 733 e ss.

(⁸⁵) In generale, sul termine per ricorrere nel processo tributario, G.PORCARO, *Commento all’art. 21 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C.CONSOLO-C.GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 265 e ss.; M.POGGIOLI, *Il ricorso quale atto introduttivo del processo*, in V.UCKMAR-F.TUNDO, *Codice del processo tributario-Diritto e pratica*, Piacenza, 2007, 373 e ss.; F.GIULIANI-A.ALIBERTI-M.MASTROGREGORI-E.M. RUFFINI, *Codice annotato del contenzioso tributario*, Milano, 2007, 193 e ss.; T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 265 e ss.

(⁸⁶) Cass., sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4760, con nota di S.FUCILE, *La piena conoscenza dell’atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 735 e ss..

(⁸⁷) Senza pretesa di esaustività alcuna si rinvia a E.ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 470 ss., secondo cui: “l’avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste, se non in quanto è notificato; ciò dipende evidentemente dal fatto che l’avviso di accertamento è una dichiarazione recettizia, a destinatario determinato”. Nello stesso senso, anche C.GLENDI, *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll.trib.*, 1983, 1574, ove osserva che: “quanto agli atti sostanziali...la notificazione inerisce agli atti stessi”; Id., *Sulla sanabilità o meno dei vizi di notifica degli atti del prelievo per il solo fatto della loro impugnazione davanti alle Commissioni tributarie*, in *Riv.giur.trib.*, 2003, 1080; G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (Parte generale)*, Padova, 2008, 365, secondo cui: “essendo l’accertamento un atto

atto tipicamente recettizio, che non viene nemmeno ad esistere e comunque a produrre effetti sul piano giuridico finché non sia notificato al destinatario (89)(90).

recettizio, che esiste e produce effetti in quanto sia notificato al destinatario, da un lato, la decadenza è evitata solo dalla notificazione, dall'altro i vizi di essa costituiscono vizi formali dell'atto"; F.D'AYALA VALVA, voce Notificazione (Dir. trib.), in Dizionario di diritto pubblico (a cura di S.CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819; A.FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2003, 483; P.RUSSO, Manuale di diritto tributario (Parte generale), Milano, 2003, 254; F.TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2009, 137, secondo cui: "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è molto di più, perché l'avviso di accertamento viene ad esistere attraverso la notificazione: l'atto di imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti giuridici, in quanto sia notificato al destinatario"; G.INGRAO, Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile, in Rass.Trib., 2005, 1722, secondo cui: "la notificazione è parte integrante dell'atto tributario e i suoi vizi attengono alla perfezione dell'atto"; F.NICCOLINI, Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie, in A.FANTOZZI-A.FEDELE (a cura di), Statuto dei diritti del contribuente, Milano, 2005, 168. Da ultimo, si vedano altresì L.NICOTINA, op.ult.cit., 736; V.D'AGOSTINO, E' inesistente la notifica dell'atto tributario se sulla copia consegnata al contribuente manca la sottoscrizione dell'agente notificatore, in Dir. prat.trib., 2009, II, 918.

(⁸⁸) Assume una posizione diversa M.BASILAVECCHIA, *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 15, secondo cui: "il vizio di notifica può essere considerato come estrinseco all'atto impositivo, collocandosi in una fase esterna e successiva", ovvero "può essere valutato come vero e proprio vizio dell'atto provvedimentale, suscettibile però di una considerazione separata in funzione della surrogabilità della notificazione da parte di fatti e vicende che comunque assicurino la realizzazione del medesimo effetto cognitivo".

(⁸⁹) Come noto, la procedura di notifica produce la "conoscenza legale" dell'atto notificando in capo al destinatario, ma non necessariamente la "conoscenza effettiva" dello stesso, ovvero l'acquisizione psicologica del contenuto del documento, che non può prescindere dalla collaborazione del ricevente e che rimane pertanto meramente eventuale. Sulla differenza tra conoscenza legale e conoscenza effettiva cfr. *amplius* S.PUGLIATTI, (voce) *Conoscenza*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, 129; F.D'AYALA VALVA, (voce) *Notificazione (Dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S.CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819, secondo cui: "Legale conoscenza significa che essa si verifica quando siano osservate le prescrizioni di legge, indipendentemente dalla raggiunta o meno conoscenza effettiva da parte del destinatario"; P.BORIA-G.FRANSONI (a cura di), *Dizionario del contenzioso tributario*, Milano, 2003, 220.

(⁹⁰) Risulta pertanto corretto ritenere, con riguardo agli atti di imposizione fiscale, che "non esse et non notificari paria sunt". Cfr. in merito A.VIRGILIO, *La notificazione degli avvisi di accertamento, delle cartelle esattoriali e degli avvisi di mora*, Roma, 1968, 21 e ss.

Ne consegue che l'atto non notificato non é idoneo ad acquisire efficacia preclusiva e pertanto a determinare, se non impugnato, la cristallizzazione del debito di imposta nell'*an* e nel *quantum* (91). Inoltre, i vizi della notifica si riflettono necessariamente sulla legittimità dell'avviso (92).

Tale posizione dottrinale sembra essere meritevole di condivisione. Infatti, la prospettazione secondo la quale l'atto di accertamento verrebbe a giuridica esistenza in corrispondenza di un evento meramente interno alla stessa Amministrazione sarebbe accettabile se la funzione di tale atto fosse, per così dire, di mera <<certazione>>, cioè consistesse esclusivamente nella determinazione delle fattispecie tributarie e delle relative conseguenze giuridiche, sicché essa verrebbe a compiersi nel momento in cui, effettuata detta ricostruzione, l'ufficio finanziario <<forma>> il relativo provvedimento.

Ci sembra tuttavia preferibile ritenere che l'essenza dell'avviso non si esaurisca nel mero accertamento dell'obbligazione tributaria e dell'evasione del contribuente (93), ma consista nel porre tale accertamento a base di una pretesa avanzata nei confronti di quest'ultimo: pertanto, la notificazione non potrebbe costituire un mero "requisito di efficacia" dell'atto ma inerebbe alla funzione essenziale del medesimo.

In altre parole, se ciò che il legislatore vuole, nel conferire il potere di accertamento all'Amministrazione finanziaria, è che questa lo usi per recuperare le imposte evase ed a tale scopo è essenziale che la violazione sia contestata al contribuente, allora il carattere recettizio dovrebbe ritenersi

(⁹¹) Cfr. F.MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1912 e ss.

(⁹²) Cfr., per tutti, G.FALSITTA, *op.ult.cit.*, 365, secondo cui: "i vizi di essa [della notificazione] costituiscono vizi formali dell'atto".

(⁹³) F.MOSCHETTI, *op.ult. cit.*, 1915, chiarisce che gli avvisi di accertamento per le imposte dirette e per l'iva "presuppongono sempre una violazione del contribuente (dichiarazione infedele, incompleta od omessa) e quindi sono atti che affermano l'esistenza di un illecito comportamento".

intrinseco alla natura del provvedimento in quanto atto “impositivo” (giacché l’imposizione, intesa in concreto, non può che essere una pretesa formulata nei confronti di un soggetto passivo) (94)(95).

Né ci sembra che il riferimento normativo all’accertamento anziché all’imposizione nella denominazione dell’atto possa giustificare dubbi al riguardo, perché appare preminente sul piano testuale la denominazione legislativa di “avviso”. In particolare, la formula “avviso di accertamento” sembra mettere in luce che la funzione della potestà esercitata non consiste solo nel “ricostruire dei fatti”, dandone conto in un atto, ma pure nell’“avvisare” di tale ricostruzione chi risulta non aver correttamente applicato le norme (96).

Ovviamente, in linea di principio questo non implica l’essenzialità a tal fine dello strumento della notifica, anziché di altre modalità di comunicazione, anche non formalizzate, spettando al legislatore le scelte in merito: ma non sembra dubbia la necessità di raggiungere, nei modi previsti dalla legge, la sfera del destinatario della pretesa affinché la funzione propria dell’atto di

⁽⁹⁴⁾ Per E.ALLORIO, *op.ult.cit.*, 470 ss.: “*strutturalmente l’imposizione si profila di solito come dichiarazione recettizia; per lo scopo stesso cui deve rispondere, essa è rivolta ad un destinatario, l’obbligato o il suo rappresentante. Ciò deve intendersi nel preciso senso, che l’imposizione esiste ed opera giuridicamente nella comunicazione che ne viene fatta al destinatario legale; la comunicazione dell’imposizione non va concepita come un elemento che si aggiunga ex post ad un atto d’imposizione già perfetto, ma come un atteggiamento essenziale dell’imposizione stessa*”.

⁽⁹⁵⁾ L’avviso di accertamento – anche da un punto di vista terminologico – sembra quindi implicare la necessità di “dare avviso” al contribuente del contenuto del provvedimento dell’Amministrazione. Si veda, sul punto, A.FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 463, che ricorda come il termine “avviso di accertamento” risalga alle leggi sull’imposta di ricchezza mobile del 1864 e del 1877, che venivano applicate mediante la creazione di apposite liste o tabelle dei contribuenti di cui era “dato avviso” ai singoli.

⁽⁹⁶⁾ Secondo parte della dottrina il procedimento di notifica assumerebbe differente valenza in considerazione della natura “sostanziale” o “processuale” del suo oggetto (si vedano in proposito le ampie ed esaustive considerazioni di M.BRUZZONE, *op.ult.cit.*, 223 e ss., cui si rinvia anche per i relativi riferimenti bibliografici). In particolare, la notifica sarebbe condizione di esistenza solo dell’atto tributario sostanziale (ovvero espressivo di una pretesa), mentre ciò non varrebbe per gli atti del processo.

accertamento si realizzi. E nel caso degli accertamenti tributari il legislatore ha scelto la forma della notifica, pur prevedendo a tal fine discipline meno garantistiche di quelle processuali.

Non sarebbe quindi accettabile, con riferimento al quadro normativo vigente, una ricostruzione ermeneutica che svalutasse il momento della notifica, che comunque garantisce certezza giuridica circa il decorso del termine di decadenza, rispetto ad un *dies a quo* incerto quale potrebbe essere il momento della <<piena conoscenza>> del provvedimento. Il problema risulta limitato, sul piano pratico, posto che questo principio di <<piena conoscenza>> sarebbe presumibilmente destinato ad operare in fattispecie residuali, tuttavia è opportuno dare conto, nel presente lavoro, anche di queste tendenze.

4. L'orientamento giurisprudenziale in tema di impugnazione <<facoltativa>> di atti non nominati ed idoneità degli stessi a consolidarsi. Opportunità di una valorizzazione dell'istituto della rimessione in termini per risolvere i problemi applicativi più comuni: l'esempio dell'impugnabilità del diniego di disapplicazione delle norme antielusive.

Un tema correlato al precedente è quale sia il termine di impugnazione per gli atti non nominati, ossia quelli non espressamente ricompresi nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992, per i quali l'accesso alla tutela giurisdizionale è susseguente ad un'operazione ermeneutica; si discute, inoltre, se tali atti siano idonei a rendersi definitivi.

Il problema si pone, ad esempio, per quanto riguarda il diniego di disapplicazione delle norme antielusive per il quale è dibattuto se sia, prima di

tutto, un atto impugnabile dinanzi ai giudici tributari (97) ed in secondo luogo se sia idoneo a consolidarsi qualora non impugnato nei rituali sessanta giorni.

(⁹⁷) Cfr. Cass. civ., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663, con nota di S.FUCILE, *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 421 e ss.. In precedenza, la Suprema Corte aveva affrontato la questione dell'ammissibilità del ricorso avverso il diniego del direttore regionale, risolvendola in senso positivo, però solo implicitamente (cfr. Cass., sez. trib., sent. 11 ottobre 2004, n. 23731, annotata da R.LUPI, *Riflessi processuali del diniego di disapplicazione di norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2005, 1705 e da D.STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2005, 349 e ss.). La giurisprudenza delle Commissioni tributarie di merito è divisa tra due orientamenti contrapposti: per l'impugnabilità si v., di recente, Comm. trib. prov. Palermo, sez. IV, sent. 23 febbraio 2011, n. 127; Comm. trib. reg. Puglia, sez. II, sent. 11 maggio 2010, n. 71; Comm. trib. prov. Bari, sez. XXI, sent. 2 dicembre 2010, n. 226; Comm. trib. prov. di Lecce, sez. V., sent. 15 aprile 2008, n. 93; Comm. trib. prov. di Lecce, sez. II, sent. 12 novembre 2008, n. 479; T.A.R. Lombardia, Milano, sez. I, sent. 19 aprile 2007, n. 1905; in senso contrario, per l'inammissibilità del ricorso, si v. Comm. trib. prov. di Ancona, sez. I, sent. 10 settembre 2010, n. 188 e 189; Comm. trib. prov. Milano, sez. VIII, sent. 2 maggio 2008, n. 108; Comm. trib. prov. Torino, sez. IV, sent. 16 aprile 2008, n. 45; Comm. trib. reg. Toscana, sez. I, sent. 22 marzo 2005, n. 33; Consiglio di Stato, decisione 26 gennaio 2009, n. 414, tutte in *Banca Dati Big Online, Ipsoa*.. In dottrina, si v., *ex multis*, senza pretesa di completezza, si vedano F.A. CIMINO, *Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria o facoltativa?*, in *Rass. trib.*, 2013, 749 e ss.; G.ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, 1032; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 94; Id., *Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sull'impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2009, 854 e ss.; Id., *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, in *Corr.Trib.*, 2009, 1685 e ss.; P.RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 110; Id., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo o contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 3 e ss.; Id., *Giustizia tributaria*, in *Enc. dir., Annali*, II, 2, Milano, 2008, 640; F.TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; G.FRANSONI, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in G.MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 77 e ss.; Id., *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1131; D.STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2005, 350; Id., *Disapplicazione delle norme con finalità antielusive ed attività interpretativa*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1284; Id., *Istanza di disapplicazione di norme antielusive e significato del silenzio*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 212 ss.; F.CROVATO, *Disapplicazione di norme antielusive e "preventività" della richiesta*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1277 e ss.; L.TOSI, *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, 3125; G.ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in M.MICCINESI (a cura di), *Commentario agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 471 e ss.; M.MICCINESI, *L'interpello*, *Atti del XXVII convegno dell'A.N.T.I. – Associazione nazionale tributaristi italiani* – tenutosi a Genova il 24 ottobre 2003 su "Lo Statuto del contribuente:

Circa l'attitudine a consolidarsi degli atti non compresi nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. 546/1992 la migliore dottrina, perspicuamente osservava che: “oltre riserve di ordine sistematico (...) va sottolineato che tale interpretazione, nella misura in cui si mostra *prima facie* favorevole ad una più intensa tutela delle posizioni del contribuente, mostra per contro un risvolto contrario nella corrispondente preclusione che si fa derivare dall'omessa impugnazione dell'atto di diniego(...) e sembra veramente giuridicamente inammissibile, oltre che non conforme ad equità, sanzionare con un effetto di definitività la mancata impugnazione di un atto che la legge stessa mostra di voler escludere dal novero di quelli impugnabili, tanto più ove si ponga mente all'efficacia pluriennale di tale atto” (98).

Il più recente orientamento della Corte di cassazione, comunque, ritiene che l'elenco degli atti impugnabili ex art. 19, d.lgs 546/1992 sia suscettibile di interpretazione estensiva, con il corollario che “la mancata impugnazione da

nel centesimo anniversario della nascita di Ezio Vanoni”, Torino, 2004, 104 e ss.; G.PALUMBO, *L'interpello “disapplicativo” ex art. 37-bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973: tutela giurisdizionale*, in Dialoghi dir. trib., 2005, 21 e ss.; P.FABBROCINI, *Alcune riflessioni sulla tutela dell'istante nell'interpello, con particolare riferimento all'interpello disapplicativo*, in Dialoghi dir. trib., 2005, 31 e ss.; E. DE MITA, *Attento fisco, non è tutta elusione*, in Il Sole 24 Ore, 5 agosto 1998; M.NUSSI, *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi: nuovi (e vecchi) problemi*, in Riv.dir.trib., 1998, I, 521 e ss.; M.BASILAVECCHIA, *Sull'interpello le Entrate anticipano la norma*, in Il Sole 24 Ore, 5 marzo 2009; L.DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2008, 155 e ss.; M.T.MOSCATELLI, *La risposta sfavorevole all'istanza di interpello*, in E.Della Valle - V.Ficari - G.Marini (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 123; S.BUTTUS, *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in Rass. trib., 2010, I, 105 e ss.; A.MONTI, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in Dir. Prat. Trib., 2008, I, 412; G.A.VENTIMIGLIA, *Interpelli, procedimenti autorizzatori e tutela del contribuente*, in Giust.trib., 2007, 652; E.POTITO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011, 52-53. Cfr., in argomento, anche la circolare della Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C. n. 9 del 19 novembre 2009, *La tutela del contribuente avverso il diniego alla disapplicazione di norme antielusive specifiche: profili di problematicità*.

(⁹⁸)M. BASILAVECCHIA, *In tema di atti di “concessione” o “diniego” delle agevolazioni pluriennali*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1985, II, 103.

parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la cristallizzazione di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19” (99).

È questa la tesi dell'«impugnazione facoltativa» che risolve all'origine il problema della definitività degli atti «non nominati» negando, significativamente, che l'atto atipico non sottoposto ad impugnazione nei sessanta giorni possa consolidarsi.

Il tema risulta all'evidenza pertinente alla materia oggetto di studio, sebbene sia di tale ampiezza da necessitare una trattazione autonoma. Per ciò che concerne il presente lavoro, ci si limita ad evidenziare, circa la decorrenza del termine per l'impugnazione, che sotto il profilo teorico, la soluzione sembra poter essere trovata nella considerazione che la mancanza delle informazioni prescritte dall'art. 7 dello Statuto del Contribuente (ove prescrive che “*gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili*”) dovrebbe impedire *tout court* la decorrenza del termine per impugnare l'atto che sia sprovvisto di tali indicazioni essenziali (100).

Sotto il profilo operativo, invece, parrebbe utilmente valorizzabile nel caso *de quo* l'istituto della rimessione in termini previsto dall'art. 153 c.p.c. (101) che a

⁽⁹⁹⁾ Cfr., *ex multis*, ad esempio, Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010.

⁽¹⁰⁰⁾ In questo senso, R.SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C.Consolo-C.Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 230.

⁽¹⁰¹⁾ In base all'art. 153 c.p.c.: “*la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile può chiedere al giudice di essere rimessa in termini*”. In argomento si v. F.RANDAZZO, *Ricorso tributario tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 del Codice di procedura civile*, in Riv.dir.trib., 2011, I, 218 e ss.. Osserviamo, al riguardo, che la giurisprudenza tributaria di merito che si è soffermata sulla rimessione in termini, anche precedentemente alla riforma del processo civile, operata con l.

seguito della riforma del processo civile operata con l. 18 giugno 2009, n. 69, é norma di carattere generale applicabile anche nel processo tributario.

Difatti, nell'assenza di una norma che preveda l'impugnabilità dell'atto "non nominato" non dovrebbe essere biasimabile il contribuente che non ha proposto tempestivo ricorso negli stessi termini previsti per gli atti tipizzati dall'art. 19, comma 1, d.lgs. 546/1992.

18 giugno 2009, n. 69, ha talvolta considerato quale ipotesi valida di rimessione il caso in cui l'avviso non rechi l'indicazione dell'organo cui proporre ricorso e dei termini entro cui proporlo (cfr. Comm. trib. prov. di Aosta 12 maggio 2003, n. 12). In almeno un caso, inoltre, la Commissione tributaria centrale ha affermato che l'indicazione nell'atto di un termine errato per presentare ricorso comporta la restituzione nel termine per impugnare (Comm. trib. centr. 13 marzo 2003, n. 1818).

CAPITOLO II

L'AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: RAPPORTI CON LA DEFINITIVITÀ DELL'ATTO IMPOSITIVO

SOMMARIO: 1. Premessa: sull'importanza di uno studio dell'autotutela con riferimento alla tematica della definitività degli atti impositivi. – 2. La “*vexata quaestio*” della discrezionalità ovvero della doverosità del potere di autoannullamento. A) L'esperienza amministrativistica. – 2.1. (Segue) B) Il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria. – 2.2. (Segue) L'art. 21-*nonies* della l. 241/1990 e sua applicabilità all'autotutela tributaria. Il requisito dell'«interesse pubblico» all'annullamento dell'atto impositivo illegittimo. L'incidenza del decorso del tempo sul potere di riesame. – 3. Profili processuali: l'impugnazione del diniego e del silenzio. – 4. Il rapporto tra autotutela e buona fede nell'evoluzione giurisprudenziale. In particolare: le sentenze Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6283; Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 9 gennaio 2012, n. 3; Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575. – 5. Osservazioni conclusive in relazione al rapporto tra autotutela e definitività.

1. Premessa: sull'importanza di uno studio dell'autotutela con riferimento alla tematica della definitività degli atti impositivi.

Il presente lavoro ha toccato in più punti l'argomento dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria in relazione alla definitività dei provvedimenti di imposizione. Si é infatti evidenziato come sia imprescindibile, nell'ambito di un ragionamento sulla definitività, ricondurre a sistema anche il potere di riesame ed auto annullamento dell'Amministrazione finanziaria.

Una problematica molto importante ai nostri fini é se con riferimento al diritto tributario gli Uffici abbiano un vero e proprio “dovere” – a determinate condizioni – di annullare un provvedimento illegittimo e se vi siano rimedi avverso l'omesso esercizio del potere di riesame, ovvero se si tratti di una facoltà non sindacabile concessa all'Amministrazione finanziaria. La risposta a questa domanda consentirebbe di identificare un ulteriore strumento a salvaguardia del contribuente. Il rischio da taluni paventato, però, è quello di

una duplicazione di tutele. Il tema merita, evidentemente, un approfondimento accurato.

2. La “*vexata quaestio*” della discrezionalità ovvero della doverosità del potere di autoannullamento. A) *L’esperienza amministrativistica.*

Il problema se l’autotutela delle pubbliche amministrazioni sia espressione di un’attività di carattere doveroso ovvero rientri nel novero degli atti discrezionali era già ben noto e dibattuto sin dai primi studi specifici sull’argomento (102). Al riguardo, ancora sul finire degli anni trenta del secolo scorso, con la pubblicazione del lavoro di V.M.Romanelli (103) e, nello stesso anno, di G.Codacci-Pisanelli (104) era ravvisabile una duplicità di indirizzi nella dottrina amministrativistica.

Mentre V.M.Romanelli, infatti, era dell’opinione che l’annullamento fosse espressione di un potere doveroso, fondando la propria convinzione sul principio di legalità (*“l’atto invalido, necessariamente per definizione è contrario al pubblico interesse ... né le cose possono prospettarsi, come se si trattasse di una specie di conflitto di interessi pubblici, in cui l’amministrazione dovrebbe scegliere tra l’interesse alla legalità e l’interesse dell’azione amministrativa. Un simile conflitto non esiste, perché l’interesse alla legalità è il presupposto logico e necessario in cui in uno Stato di diritto si basa l’interesse dell’azione amministrativa, ed il primo è strettamente connesso e compenetrato nel secondo ... un atto invalido può magari giovare*

⁽¹⁰²⁾ Nel senso della doverosità v., in particolare, V.M.ROMANELLI, *L’annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939 e, precedentemente, P.BODDA, *Osservazioni sulla potestà governativa di annullamento in ogni tempo degli atti amministrativi illegittimi*, in Studi in onore di Federico Cammeo, Padova, 1933, 91 e ss.. Nel senso, invece, della discrezionalità, tra gli altri, cfr. G.CODACCI-PISANELLI, *L’annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939.

⁽¹⁰³⁾ Cfr. V.M.ROMANELLI, *op.cit.*, *passim*.

⁽¹⁰⁴⁾ G.CODACCI-PISANELLI, *op.cit.*, *passim*.

all'interesse dei governanti, ma si risolve sempre in un danno all'interesse dell'ente") (105), G.Codacci-Pisanelli affermava che, fuori dalle ipotesi di controllo, detto potere ha natura discrezionale.

Nel 1942 era pubblicata l'opera di E.Guicciardi, *La giustizia amministrativa* (106)(107). Anche E.Guicciardi si pronuncia nel senso della doverosità dell'annullamento, che riconduce all'ambito dei cosiddetti <<controlli amministrativi repressivi>>, in particolare ritenendo, per quanto concerne gli atti viziati per illegittimità, che *“un tale vizio attesta inequivocabilmente la loro difformità dall'interesse pubblico”* (108).

Negli anni successivi, tuttavia, la tesi della discrezionalità ha finito per prevalere sia tra gli studiosi di diritto amministrativo (109) che nella giurisprudenza dei TAR e del Consiglio di Stato, ove si afferma l'orientamento sostanzialmente univoco in base al quale, da un lato il potere di autoannullamento si deve qualificare come *“un potere di merito riservato*

⁽¹⁰⁵⁾ V.M.ROMANELLI, *op.cit.*, 231e ss..

⁽¹⁰⁶⁾ E.GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942.

⁽¹⁰⁷⁾ Merita sottolineare, al riguardo, come sia V.M. Romanelli che E.Guicciardi frequentassero in quel periodo l'Istituto di Diritto Pubblico dell'allora Regia Università di Padova. Cfr., sul punto, A.SANDULLI, *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia*, Milano, 2009, 297 e ss..

⁽¹⁰⁸⁾ Per E.GUICCIARDI, *op.cit.*, 78: “connessa a questa questione é l'altra, più grave e vivamente dibattuta, circa l'obbligatorietà o meno per l'Amministrazione di addivenire alla soppressione dei suoi atti quando ne riscontri l'invalidità: da taluni ritenendosi che tale soppressione debba attuarsi soltanto quando una specifica norma di interesse pubblico lo richieda, da altri affermandosi che il semplice riscontro di un vizio nell'atto fa sorgere l'obbligo giuridico assoluto della soppressione di esso, colla sola eccezione di cui si é fatto cenno più sopra e relativa all'ipotesi che il vizio venga rilevato a troppa distanza dall'emanazione dell'atto. Questa seconda opinione sembra nettamente da preferirsi, almeno per quanto riguarda gli atti viziati per illegittimità, poiché un tale vizio attesta inequivocabilmente la loro difformità dall'interesse pubblico e non si può ammettere che in tali condizioni l'Amministrazione lasci sussistere scientemente l'atto e i suoi effetti senza venir meno, con questo, al principio fondamentale che deve informare ogni sua attività, che é quello di agire in conformità dell'interesse pubblico”.

⁽¹⁰⁹⁾ Cfr. sul punto G.LIGUGNANA, *Profili evolutivi dell'annullamento di ufficio*, Padova, 2004, 102 e ss..

esclusivamente all'amministrazione e incoercibile" (110); dall'altro, la mera illegittimità di un provvedimento non è sufficiente a giustificarne l'annullamento in autotutela, essendo necessario che sussista un "*interesse pubblico specifico*" alla rimozione dell'atto (111).

Per il Consiglio di Stato, in particolare, l'esercizio dello *ius poenitendi* può considerarsi legittimo solo laddove giustificato dalla necessità di soddisfare un interesse di carattere generale, come tale prevalente sulla posizione dei soggetti privati interessati alla conservazione dell'atto.

Il potere di autoannullamento, secondo questo indirizzo (ora sostanzialmente trasfuso sul piano del diritto positivo dall'art. 21-*nonies*, comma 1, della l. 241/1990, come introdotto dalla l. 15/2005) (112), incontra un limite nell'esigenza di salvaguardare l'affidamento di coloro che, per effetto del provvedimento soggetto a riesame, hanno acquistato posizioni giuridiche qualificate e consolidate nel tempo.

Anche la discrezionalità così riconosciuta alla pubblica amministrazione risponde anzitutto all'esigenza – per vero comprensibile ed anzi, apprezzabile

⁽¹¹⁰⁾ Così, Cons. St., sez. V., 3 maggio 2012, n. 2549. In senso conforme, *ex multis*, Cons.St., sez. IV, 23 febbraio 1935, n. 90, ove si esclude che il ritiro costituisca un "dovere giuridico"; Cons.St., sez. VI, 22 maggio 1950, n. 170; Cons. St., sez. IV, 28 settembre 1967, n. 390 e, di recente, Cons. St., sez. IV, 4 marzo 2011, n. 1414, secondo cui: "non sussiste alcun obbligo per l'Autorità emanante di procedere in via di autotutela all'annullamento di ufficio di un provvedimento da essa adottato, trattandosi di mera facoltà rimessa alla sua discrezionalità"; Cons.St., sez. V, 6 dicembre 2007, n. 6252.

⁽¹¹¹⁾ *Ex multis*, Cons. St., sez. VI, 18 ottobre 1977, n. 790; Cons. St., sez. IV, 6 ottobre 1986, n. 651: "ancorché diretto alla rimozione di un provvedimento invalido, l'annullamento operato in via di autotutela dall'amministrazione non può prescindere dalle valutazioni in ordine alla sussistenza di un interesse pubblico specifico alla rinnovazione dell'atto e alla comparazione dell'interesse stesso – ove se ne accerti la presenza – con quello ravvisabile in capo al soggetto privato destinato ad essere sacrificato".

⁽¹¹²⁾ In base all'art. 21-*nonies* l. 241/1990: "Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies* può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge".

(perlomeno con riferimento a provvedimenti a carattere ampliativo) (113) – di ponderare tutti gli interessi in conflitto.

Solo in alcune limitate ipotesi, l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto illegittimo é stato ritenuto sussistente “*in re ipsa*”. La casistica é variegata (114).

Anche in queste fattispecie, tuttavia, la prospettiva é in genere rovesciata rispetto al modello più frequente in diritto tributario. Non é detto, infatti, che nel diritto amministrativo ad essere <<lesivo>> sia l'atto sottoposto a riesame; più spesso ad essere pregiudizievole per l'amministrato é l'esercizio del potere di autotutela. Pertanto, sarà normalmente il privato ad eccepire la carenza di un “interesse pubblico specifico” all'annullamento e l'Amministrazione a doverne dimostrare l'esistenza (115).

⁽¹¹³⁾ In linea di principio, la protezione dell'affidamento del privato assume rilevanza solo nel caso di atti “ad effetto favorevole” o, comunque, atti caratterizzati da una “doppia efficacia” ovvero favorevoli ad un destinatario e sfavorevoli ad un terzo come, nella dottrina tedesca, i cosiddetti atti “*mit Doppelwirkung*” (cfr., al riguardo, H.W.LAUBIGER, *Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung*, Göttingen, 1967). Diversamente, in relazione ai provvedimenti che incidono negativamente sugli interessi dei destinatari, non esiste un affidamento da tutelare, sicché l'interesse del privato é piuttosto che l'Amministrazione eserciti il proprio potere di autoannullamento (così F.MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, 92).

⁽¹¹⁴⁾ La giurisprudenza ha, nel tempo, individuato alcune ipotesi in cui l'interesse pubblico all'annullamento dovrebbe considerarsi “*in re ipsa*” e quindi non necessiterebbe di adeguata dimostrazione. Tra queste: (i) l'annullamento dell'atto da cui deriva un'erogazione, in via continuativa, di somme non dovute; (ii) l'annullamento dei titoli edilizi illegittimi; (iii) l'annullamento dell'atto la cui invalidità sia stata accertata in un successivo procedimento di controllo; (iv) l'annullamento dell'atto disapplicato dal giudice ordinario; (v) l'annullamento dell'atto successivo, qualora sia stato annullato dal giudice amministrativo un atto presupposto; (vi) l'annullamento di un provvedimento ampliativo adottato in base ad una falsa rappresentazione della realtà da parte dell'interessato (cfr., al riguardo, R.GAROFOLI - G.FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, 1140-1141). V. inoltre, per una disamina delle ipotesi in cui l'interesse pubblico all'annullamento di ufficio deve ritenersi *in re ipsa*, A.CASSATELLA, *La nuova disciplina dell'annullamento di ufficio al vaglio della giurisprudenza amministrativa*, in Foro Amm.- TAR, 2006, 2186 e ss..

⁽¹¹⁵⁾ Il requisito dell'interesse pubblico all'annullamento, in linea di massima, deve essere motivato. Sul punto, anche per gli opportuni riferimenti giurisprudenziali, cfr. P.COTZA, *Dell'interesse pubblico e di altri “incidenti” nell'annullamento di ufficio e nella convalida delle fattispecie precettive di diritto amministrativo*, Napoli, 2012, 77, in nota 109.

Sotto un altro profilo, il fatto che vi sia un interesse pubblico “*in re ipsa*” all’annullamento dell’atto non incide sulle caratteristiche del potere esercitato, che rimane pur sempre discrezionale.

Viene quindi generalmente riconosciuta all’Amministrazione una sfera di libertà di azione non coercibile dal giudice. Ciò influisce anche sulle modalità di tutela avverso il diniego e il silenzio. Al riguardo, la posizione prevalente nella giurisprudenza amministrativa é che l’omesso esercizio del potere di autotutela non possa, in linea di principio, ritenersi giustiziabile. Solo nel caso in cui l’Amministrazione confermi, con atto espresso, l’originario provvedimento – purché all’esito di una nuova istruttoria e con una nuova motivazione (c.d. <<conferma in senso proprio>>) allora l’atto di conferma può essere impugnato, in quanto autonomamente lesivo (116). Diversamente, non sono impugnabili gli atti <<meramente confermativi>>, ossia gli atti con i quali l’Amministrazione non effettua alcuna nuova valutazione degli interessi in gioco (117).

⁽¹¹⁶⁾ Così si esprime, di recente il Consiglio di Stato, nella sentenza sez. V., 3 maggio 2012, n. 2549: “*Il potere di autotutela amministrativa mediante annullamento è un potere di merito dell’amministrazione, incoercibile da parte del giudice amministrativo ... il giudice non può valutare se il diniego di autotutela è stato bene o male esercitato, perché se ciò facesse la conseguenza sarebbe un ordine, rivolto all’amministrazione, di riesercizio del potere di autotutela secondo parametri fissati dal giudice, ma è evidente che questo sarebbe uno sconfinamento in un potere di merito riservato esclusivamente all’amministrazione e incoercibile; il diniego espresso di autotutela non è impugnabile per l’assorbente ragione che si tratta di atto espressione di un potere di merito, su cui il giudice amministrativo non ha giurisdizione ... solo nel caso ... in cui l’amministrazione, sollecitata ad esercitare l’autotutela – riesamina l’originario provvedimento e a seguito di appropriato procedimento amministrativo conferma – con una nuova valutazione degli interessi in gioco e con una motivazione nuova – l’originario provvedimento, si ha un atto di conferma in senso proprio, autonomamente lesivo e pertanto impugnabile*”. Cfr. anche, nello stesso senso, Cons. St., sez. VI, 15 maggio 2012, n. 2774.

⁽¹¹⁷⁾ Cfr. Cons.St., sez. VI, 15 maggio 2012, n. 2774, secondo cui: “*il diniego espresso di autotutela che si atteggi ad atto meramente confermativo dell’originario provvedimento, che non compie una nuova valutazione degli interessi in gioco, non può essere un mezzo per una sostanziale rimessione in termini quanto alla contestazione dell’originario provvedimento, e non è autonomamente impugnabile*”.

2.1. (Segue) B) Il potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria (118).

⁽¹¹⁸⁾ Come noto, la produzione dottrinale in tema di autotutela tributaria é amplissima. In merito si vedano, senza alcuna pretesa di completezza: P.AGOSTINELLI, *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento di ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Cir. min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in Riv. dir. trib., 1999, II, 696 e ss.; ID., *Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto impositivo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile*, in Riv. dir. trib., 2002, II, 49 e ss.; ID., *Riflessioni sul valore e sulla funzione della motivazione degli atti impositivi, anche alla luce del più recente quadro normativo*, in Riv.dir.trib., 2002, II, 692 e ss.; ID., *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in Riv.dir.trib., 2000, I, 923 e ss.; M.BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in Corr.trib., 2009, 1230; ID., *Perplexità sulla impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela*, in GT-Riv.giur.trib., 2002, 979 e ss.; ID., *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente*, in GT- Riv.giur.trib., 2000, 1031; M.BEGHIN, *Diritto tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 172 - 173; S.BUTTUS, *Ostacoli e ipotesi sulla tutela giurisdizionale del diniego di autotutela*, in Dial. trib., 2009, 526 e ss.; A.CARINCI, *Il diniego di autotutela tra punti fermi, perplessità sistematiche e prospettive (comunitarie)*, in Giur. Imp., 2009, 5 (www.giurisprudenzaimposte.it); S.F.COCIANI, *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in Riv.dir.trib., 2011, I, 619 e ss.; L.DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 235; ID., *Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario*, in Università G.D'Annunzio, Dipartimento di Scienze giuridiche, *Working Paper* n. 5 del 2011, <http://www.unich.it/scigiur/wrkpapers/delfederico6.pdf>, 18 e ss.; E.DE MITA, *Sul potere di annullamento degli atti illegittimi*, in ID. (a cura di), *Politica e diritto dei tributi in Italia: dalla riforma del 1971 a oggi*, Milano, 2000, 302-303; G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 347 e ss.; A.FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 377 e ss.; L.FERLAZZO NATOLI, *Il "pasticciaccio" dell'autotutela tra discrezionalità e vincolatività*, in Dial.trib., 2010, 380; V.FICARI, *Autotutela negativa tra doverosità e interesse pubblico*, in Rass. Trib., 2013, 748 e ss.; ID., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, *passim*; ID., *Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione*, in Boll. trib., 2009, 474 e ss.; ID., *l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in Rass. trib., 2007, 1715 e ss.; ID., *Impugnazione del diniego espresso di autotutela e giurisdizione tributaria: clamori di novità?*, in GT-Riv.giur.trib., 2002, 380 e ss.; ID., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in Rass. trib., 1997, 343 e ss.; ID., *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in Riv.dir.trib., 1995, I, 461 e ss.; ID., *Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in Riv.dir.trib., 1994, II, 389 e ss.; G.FRANSONI, *Considerazioni "a caldo" a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in Rass.trib., 1998, 261 e ss.; M.A.GALEOTTI FLORI, *Il principio della autotutela tributaria*, in Riv.dir.trib., 1996, I, 666; A.GARCEA, *La pretesa*

tributaria nella moderna dinamica impositiva, Padova, 2003, 190 ss.; S.GIANONCELLI, *Diniego di autotutela e impugnazione "per vizi propri"*, in *Dir.prat.trib.*, 2009, II, 1247 e ss.; ID., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1159; C.GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2009, 473; G.INGRAO, *Impugnazione del diniego di autotutela tra annullamento dell'atto originario e prova dell'illiceità della condotta del Fisco ai fini di un possibile risarcimento danni*, in *Dial.trib.*, 2010, 376 e ss.; S.LA ROSA, *Autotutela e annullamento di ufficio degli accertamenti tributari*, in ID., *Scritti scelti*, vol.II, Torino, 2011, 711 e ss.; ID., *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte "principali" nel sistema delle imposte sui trasferimenti*, in *Riv.dir.trib.*, 2001, II, 468 e ss.; R.LUPI, *La giuridicità amministrativa della tassazione e la mancata tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela*, in *Dial.trib.*, 2009, 526 e ss.; ID., *Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta*, in *Dial.trib.*, 2009, 151 e ss.; ID., *Il mito della doppia tutela*, in *Dial.trib.*, 2006, 171 e ss.; ID., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente?*, in *Rass.trib.*, 1994, 750 e ss.; ID., *La nuova normativa sull'annullamento di ufficio degli atti illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll.trib.*, 1992, 1799 e ss.; A.MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., Agg., Torino, 2008, 28 e ss.; ID., *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale*, in *GT- Riv.giur.trib.*, 2012, 34 e ss.; ID., *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2011, 395; F.MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 13; ID., *Tutela giurisdizionale sul diniego di autoannullamento*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 92; ID., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir.trib.*, 2011, I, 731 e ss.; S.MUSCARÀ, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2004; ID., *Riesame e rinnovazione degli atti in diritto tributario*, Milano, 1992, *passim*; ID., *Le Sezioni unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll.trib.*, 2009, 837 e ss.; ID., *Intervento*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 95 e ss.; ID., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 2005, I, 71 e ss.; ID., *Poteri di autotutela dell'Amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, in *Rass.trib.*, 1990, I, 381 e ss.; L.NICÓTINA, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv.dir.trib.*, 2011, I, 71 e ss.; O.NOCERINO, *Riflessioni in merito alla possibile individuazione di un concreto e attuale interesse pubblico alla rimozione degli atti "definitivi"*, in *Rass.trib.*, 1997, 1594 e ss.; E. ROSINI, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. trib.*, 2002, 831 e ss.; P.ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento di ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, *passim*; ID., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv.dir.trib.*, 2002, I, 473 e ss.; P.RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 81 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 223 e ss.; ID., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, 552 e ss.; M.V.SERRANÒ, *Sul recente contrasto tra Cassazione e Consiglio di Stato a proposito dell'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll.trib.*, 2006, 207 e ss.; ID., *In tema di ripercussione degli effetti dell'autotutela sugli atti-*

2.1.1. Poste queste premesse sull'autotutela come attualmente concepita in diritto amministrativo, mi sembra che con l'omologo istituto di diritto tributario vi siano significative differenze e pochi punti di contatto (119).

presupposto, nell'ambito del procedimento tributario di accertamento, in Riv. dir. trib., 2000, II, 543 e ss.; K.SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in Riv.dir.trib., 2001, I, 441 e ss.; R.SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 2 quater D.l. 30 settembre 1994, n. 564 e al d.m. 11 febbraio 1997, n. 37*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, *Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 504 e ss.; ID., *Commento all'art. 19, d.lgs. 546/1992*, in C.Consolo – C.Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 252 e ss.; D.STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, passim; ID., voce *Autotutela (diritto tributario)*, in Enc. dir. agg., II, 1999, 295 e ss.; ID., *Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in Dial.trib., 2009, 151 e ss.; ID., *L'impugnazione del rifiuto di autotutela su atti definitivi: la giurisdizione delle commissioni configura una "duplicazione di tutela"?*, in Dial.trib., 2006, 168 e ss.; T.TASSANI, *L'annullamento di ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria e applicazione pratica*, in Rass. trib., 2000, 1189 e ss.; ID., *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T.Tassani, Roma, 2009, 21 e ss.; F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, 174 e ss.; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S.La Rosa, Milano, 2008, 137 e ss.; M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 56 e ss.; ID., *Autotutela e buona fede* (Relazione al convegno di Padova del 12 dicembre 2003, *L'annullamento di ufficio degli atti impositivi illegittimi: mezzo di tutela del contribuente o strumento discrezionale di efficiente amministrazione? Situazione italiana e riflessioni comparatistiche*, organizzato dall'A.N.T.I., Sezione Veneto), in <http://www.associazionetributaristi.it>; F.TUNDO, *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in Corr.trib., 2012, 1210 e ss.; N.ZANOTTI, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 435 e ss.; A.TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in Dir. prat. trib., 2008, II, 994 e ss.; A.VOZZA, *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in GT-Riv.giur.trib., 2007, 482 e ss.. Cfr., in argomento, anche le circolari CNDEC 10 novembre 2008, n. 7/IR e 22 luglio 2010, n. 20/IR e, dall'angolo visuale degli studiosi di diritto amministrativo: G.LIGUGNANA, *op.cit.*, 110-111; P.COTZA, *op.cit.*, 311 e ss..

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. in questo senso, per tutti, E.ROSINI, *op.cit.*, 834, secondo cui “un punto, innanzitutto, deve essere fermo: questo corpo normativo delinea un istituto che é specifico del diritto tributario. Un istituto che si può far rientrare nell'ampio *genus* dell'autotutela amministrativa, ma che solo per un primo orientamento può avvalersi, per la sua costruzione dottrinale, dei principi elaborati dalla giurisprudenza con riferimento al generale potere di riesame degli atti amministrativi”.

Ma procediamo con ordine. A mio avviso, sia il riesame tributario che quello amministrativo si inquadrano nella funzione cosiddetta “di amministrazione attiva” (120).

Entrambi sono quindi finalizzati ad un nuovo e corretto esercizio della potestà amministrativa posta in essere con l’adozione del primo provvedimento.

Tuttavia, nell’autotutela tributaria é il potere esercitato <<in primo grado>>, per così dire, ad essere radicalmente diverso. Infatti, l’attività preordinata all’attuazione del prelievo presenta ben pochi margini di discrezionalità, che in dottrina sono individuati soprattutto in relazione all’esercizio dei poteri istruttori, alla scelta del metodo di accertamento e dei contribuenti da sottoporre a controllo (121).

Inoltre, l’autotutela dell’Amministrazione finanziaria segue regole sue proprie, essendo sottoposta alla procedura prevista dal d. m. 11 febbraio 1997, n. 37 e alle regole generali (si pensi, ad esempio, allo Statuto del contribuente e all’art.

⁽¹²⁰⁾ Come noto, con riferimento alla natura della funzione di autotutela, si fronteggiano almeno due tesi in dottrina. Secondo l’opinione maggioritaria, il riesame in via di autotutela costituisce una nuova e corretta manifestazione del medesimo potere espresso e male esercitato in prime cure: esso rientrerebbe quindi nella funzione di “amministrazione attiva”. Per questa tesi, in particolare, cfr. F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 174, secondo cui: “nel potere di emettere un atto é insito anche quello di ritirarlo o di emendarlo”; G.TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 430-431; V.FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., 30 e, di recente, S.F.COCIANI, *Il riesame*, cit., 625 e ss.. Secondo altri Autori, invece, il riesame rientrerebbe nella c.d. “funzione giustiziale” dell’amministrazione finanziaria, tesa alla soluzione di conflitti. Così D.STEVANATO, *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, cit., 9 e ss.; R.LUPI, *Il mito della doppia tutela*, cit., 173.

⁽¹²¹⁾ In generale, sulla natura tendenzialmente vincolata dell’azione dell’Amministrazione finanziaria, cfr. L.PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; ID., *Discrezionalità amministrativa (Dir.trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006, p. 2005; G.FALSITTA, *Manuale*, cit., 342-343; F.GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in Enc.dir., Agg. III, Milano, 2000, 536. Il problema della discrezionalità dell’Amministrazione finanziaria é spesso analizzato in stretta correlazione con quello dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria. Su tale ultimo tema, si rimanda a M.BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l’accertamento con adesione*, in Riv.dir.trib., 2010, II, 679 e ss..

53 Cost.) che vincolano l'agire degli Uffici al rispetto di determinate garanzie fondamentali e alla cura di uno scopo specifico (che non é la massimizzazione del gettito, ma il giusto riparto dei tributi) (122).

Basti ricordare, al riguardo, che:

- (i) deve ritenersi escluso che l'Amministrazione finanziaria sia libera di decidere se avviare o meno il procedimento, almeno ove il contribuente abbia presentato istanza di riesame (123)(124).

⁽¹²²⁾ Cfr., in proposito, le autorevoli considerazioni di G.FALSITTA, *Manuale, cit.*, 347; A.FANTOZZI, *Diritto tributario, cit.*, 379.

⁽¹²³⁾ Nello stesso senso v. P.ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento di ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 275, secondo cui: "a seguito della presentazione dell'istanza del soggetto legittimato, ... l'ufficio destinatario ... é tenuto a valutare la richiesta di intervento in autotutela e ad offrire una risposta motivata – da comunicare al contribuente, circa le ragioni che giustificano il suo eventuale accoglimento, ovvero il suo rigetto. Sarebbe altrimenti assolutamente incoerente un sistema, quale quello introdotto con il Reg. n. 37/97, in cui malgrado sia previsto un atto di iniziativa (art. 5), malgrado sia stabilito che l'atto deve essere portato a conoscenza dell'organo competente e che l'eventuale errore sulla competenza debba essere oggetto di rettifica di ufficio comunicata al privato, e malgrado sia previsto l'adempimento in via sostitutiva da parte dell'ufficio sovraordinato (art. 1), malgrado tutto ciò, l'amministrazione destinataria, a suo insindacabile giudizio, possa astenersi dal prenderla in considerazione"; S.MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti, cit.*, 92-93; P.AGOSTINELLI, *Controversie concernenti il riesame, cit.*, 110. Anche per V.FICARI, *Autotutela e riesame, cit.*, 52, la presentazione dell'istanza "crea in capo all'Amministrazione finanziaria un triplice dovere: quello di procedere al riesame del proprio operato, di esaminare l'istanza e di dare conto in modo motivato dell'esito negativo della scelta e delle ragioni che giustificano l'emanazione di un provvedimento non coincidente con quello eventualmente chiesto dal contribuente nell'istanza". Si veda anche la nota 21 novembre 2001, prot. n. 28951/VII della Direzione Regionale della Calabria, secondo cui: "è da ritenere che l'ufficio abbia l'obbligo giuridico di esaminare l'istanza del contribuente, di procedere al riesame dell'atto che si assume illegittimo e di comunicare l'esito dell'attività di riesame al contribuente interessato". Come noto, invece, nell'autotutela amministrativa, l'attivazione del procedimento é ritenuta, per costante giurisprudenza, non coercibile. Cfr. Cons.St., sez. IV, 7 luglio 2009, n. 4352, in base al quale: "non sussiste alcun obbligo per l'Amministrazione di provvedere sull'istanza con la quale il privato chieda di riesaminare una situazione ormai consolidata per mancata impugnazione di precedente atto a lui sfavorevole"; Cons.St., sez. IV, 10 novembre 2003, n. 7136; T.A.R. Lazio, Roma, sez. II *ter*, 4 febbraio 2011, n. 1073, secondo cui: "non sussiste alcun obbligo di pronunciarsi su un'istanza volta ad ottenere un siffatto provvedimento, non essendo coercibile l'attivazione del procedimento di riesame della legittimità dell'atto amministrativo". Su questa linea anche Cons. St., sez. V, 1° marzo 2010, n. 1156, secondo cui: "non sussiste alcun obbligo per l'Amministrazione di pronunciarsi su un'istanza volta ad ottenere un provvedimento in via di autotutela, non essendo coercibile ab extra l'attivazione

Ciò trova conferma anche nel fatto che l'ordinamento tributario predispone almeno due "strumenti di pressione" per conseguire il risultato dell'attivazione del procedimento in caso di inerzia dell'Amministrazione, e segnatamente: il ricorso al Garante del contribuente, il quale *ex art. 13, comma 6, legge 212/2000* può *attivare* le procedure di autotutela (125) nonché, in caso di grave inerzia, la possibilità di rivolgersi direttamente alla Direzione regionale, ai sensi del combinato disposto degli art. 1 e 5 d.m. 37/1997;

- (ii) l'istanza di autotutela presentata ad un ufficio incompetente deve essere trasmessa, a cura di quest'ultimo, all'ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente (art. 5, d.m. 37/1997);
- (iii) sembra ormai in via di affermazione, anche a seguito dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea (a partire dalla nota sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07

del procedimento di riesame della legittimità dell'atto amministrativo"; Cons. St., sez. VI, 16 dicembre 2008, n. 6243.

(¹²⁴) Diversamente, con riferimento all'autotutela spontanea mi sembra sussista un insuperabile margine di discrezionalità dell'Amministrazione, quantomeno con riferimento alla scelta dei provvedimenti da sottoporre a riesame. Tale scelta non sarà comunque interamente libera, nel senso di <<arbitraria>>, ma dovrà essere informata ai criteri di priorità ed economicità dell'azione amministrativa sanciti dagli artt. 3 e 8, d.m. 37/1997 e dall'art. 2-*quater* d.l. 564/94. Anche per TAR Toscana 22 ottobre 1999, n. 767: "mentre per l'autotutela spontanea, l'amministrazione continua ad essere ... libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile del privato, per l'autotutela ad istanza di parte il solo fatto di averla prevista e disciplinata conduce inevitabilmente alla conclusione che l'Amministrazione, in questo caso, non possa esimersi dal decidere sulla stessa".

(¹²⁵) Cfr., al riguardo, F.D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in Riv.dir.trib., 2004, I, 145 e ss.; M.POGGIOLI, *Commento all'art. 13 l. 212/2000*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G.Falsitta, Padova, 2011, 589 e ss..

Sopropé) (126), un obbligo generale dell'Amministrazione finanziaria di garantire un pieno ed effettivo contraddittorio con il contribuente nel procedimento di accertamento (127).

Non ritengo vi siano ragioni, però, perché questa essenziale garanzia non si debba estendere anche alla fase istruttoria del riesame (128), almeno qualora l'Amministrazione attivi il procedimento di autotutela *ex officio* (diversamente, ove vi sia l'istanza di parte, il contraddittorio sarebbe già garantito dall'istanza stessa);

- (iv) nell'attività di valutazione degli eventuali elementi portati dal contribuente a sostegno dell'istanza l'Amministrazione finanziaria sarà necessariamente tenuta al rispetto delle norme tributarie che disciplinano la funzione impositiva;

⁽¹²⁶⁾ Cfr. Corte di Giustizia CE, Seconda Sezione, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in *Rass.trib.*, 2009, 570 e ss., con nota di G.RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *GT-Riv.giur.trib.*, 2009, 210 e ss., con nota di A.MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

⁽¹²⁷⁾ Sull'attuale valenza del principio del contraddittorio, *ex multis*, G.MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr.trib.*, 2011, 474 e ss.; A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 e ss.; F.MOSCHETTI, *Il "principio democratico"*, *cit.*, 744; A. MARCHESELLI, *L'indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 1776; G.RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*; L.DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass.trib.*, 2011, 1393 e ss.; G. ZOPPINI, *Minima fiscalia sul diritto offeso al contraddittorio e su altre cose simmetricamente e asimmetricamente connesse*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, II, 589 e ss.; L.PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2011, 563 e ss.; P.SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2012, 321 e ss.; S.MUSCARÀ, *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, 2012, in www.aipdt.it.

⁽¹²⁸⁾ Come auspicato da P.AGOSTINELLI, *Controversie concernenti il riesame*, *cit.*, 85.

- (v) l'Amministrazione finanziaria dovrà mantenere un comportamento improntato al principio di collaborazione e buona fede (art. 10, l. 212/2000) (129);
- (vi) la decisione dovrà essere emessa in tempi ragionevoli, senza che sia rilevante, al riguardo, il fatto che non sia previsto un termine ultimo entro il quale provvedere (130);
- (vii) il provvedimento di accoglimento ovvero di rigetto dell'istanza dovrà essere motivato (art. 3, l. 241/1990 e art. 7, l. 212/2000) ed espresso (art. 2, l. 241/1990). Inoltre, si ritiene che gli Uffici siano tenuti a comunicare l'esito del riesame al contribuente, anche qualora sia negativo (131).

Tutto ciò considerato, le peculiarità del riesame in ambito tributario mi sembra impongano una risposta meditata alla domanda se il relativo potere sia discrezionale o doveroso. Non credo siano ininfluenti, al riguardo, le più recenti riflessioni in materia di discrezionalità amministrativa volte ad un ripensamento radicale della nozione, in chiave di “drastico ridimensionamento” dell'area di insindacabilità connessa al merito amministrativo (132).

⁽¹²⁹⁾ Sul principio di buona fede si v., diffusamente, l'ampia monografia di M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, *passim*; ID., *Commento all'art. 10 l. 212/2000*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G.Falsitta, Padova, 2011, 542 e ss..

⁽¹³⁰⁾ Cfr., nello stesso senso, Cass. 20 aprile 2012, n. 6283, in base alla quale “l'obbligo per la P.A. di agire nel rispetto delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione impone il riconoscimento in tempi ragionevoli del diritto del contribuente anche quando ... non sia previsto uno specifico termine per l'adempimento”.

⁽¹³¹⁾ Così anche P.ROSSI, *op.ult.cit.*, 277. Nello stesso senso, peraltro, anche la nota 16 novembre 1999, prot. n. 3/82993 della Direzione Regionale della Lombardia e la nota 21 novembre 2001, prot. n. 28951/VII della Direzione Regionale della Calabria.

⁽¹³²⁾ E.CODINI, *Scelte amministrative e sindacato giurisdizionale. Per una ridefinizione della discrezionalità*, Napoli, 2008, 398 e ss.. Si veda anche R.VILLATA - M.RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, a cura di

A questo quadro si aggiunga: la crisi dell'interesse legittimo di fronte al diffondersi della giurisdizione esclusiva, il superamento del dogma dell'irrisarcibilità (133) e l'evoluzione del diritto amministrativo, anche in considerazione dell'influenza del diritto europeo, verso un modello di "amministrazione paritaria" (134).

Dunque, una riflessione sulla discrezionalità non può prescindere da un ragionamento comprensivo anche di queste tendenze evolutive e dalla consapevolezza che ammettere, oggi, l'esistenza di un potere discrezionale non significa affatto che detto potere sia insindacabile (135).

F.G.Scoca, F.A.Roversi Monaco, G.Morbidelli, Torino, 2006, 45 e ss., secondo cui: "in una prima fase di evoluzione degli istituti, il modello di discrezionalità accolto era quello di una potestà originaria, esistente in capo al Monarca e al suo apparato burocratico, di decidere a propria 'discrezione' sui destini dei 'sudditi'. Si utilizzavano i termini discrezionalità e atto discrezionale per indicare la sfera di attività della pubblica amministrazione alla medesima interamente riservata, senza vincoli di parametri giuridici e, dunque, l'area sottratta a qualsiasi sindacato da parte del giudice (...). Ma con il trascorrere degli anni la prospettiva cambia, anzi si capovolge. La nozione di atto discrezionale non coincide più con quella di atto assolutamente libero ma diviene quella di atto in qualche modo legato. È la legge a legare la discrezionalità, con il che il rapporto tra legalità e discrezionalità muta radicalmente (...). Discrezionalità e insindacabilità non procedono più di pari passo. L'insindacabilità dell'atto non è più ritenuta assoluta e il sindacato sull'eccesso di potere consente un controllo sull'atto. Si assiste così alla trasformazione, non del tutto cosciente, da una concezione arcaica della discrezionalità, la cui presenza è caratterizzata da una corrispondente assenza di diritto oggettivo e di situazioni soggettive protette, ad una nuova concezione, la cui presenza scaturisce dalla legge e dalla facoltà del privato di rivolgersi al giudice amministrativo per ottenere il rispetto in proprio favore di tale disciplina positiva (...)"

⁽¹³³⁾ Cass. SS.UU. 22 luglio 1999, n. 500, in Foro it., 1999, I, c. 2487.

⁽¹³⁴⁾ Già F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Scritti in onore di Enrico Guicciardi*, Padova 1975, 807 e ss., individuava "una linea di tendenza a diminuire la distanza tra interesse legittimo e diritto soggettivo, per fare del primo una posizione pienamente protetta", affermando inoltre che: "è qui che la concezione paritaria del diritto amministrativo sta portando la sua battaglia più immediata". Cfr., inoltre, sull'affermarsi della paritarietà nel diritto amministrativo, E.CODINI, *op.cit.*, 1 e ss..

⁽¹³⁵⁾ E.CODINI, *op.cit.*, 397 e ss., ritiene oggi possibile individuare almeno due nozioni distinte di discrezionalità: l'una, raramente riscontrabile e che finisce per confluire nell'area dell'alta amministrazione, in cui permane <<una sfera libera limitata positivamente>> e una ponderazione anche politica di interessi (per questo, insindacabile), secondo l'originaria concezione del Giannini; l'altra, ritrovabile persino in alcune ipotesi di agire strettamente vincolato (nel senso di privo di alternative anche solo sul piano ermeneutico), in cui la

Posto quanto precede, mi pare che il potere di autotutela tributaria possa costituire un significativo “banco di prova” di questa tendenza a limitare gli spazi di privilegio dell’Amministrazione.

Esso sembra infatti suscettibile di atteggiarsi diversamente a seconda dell’incidenza delle *regulae agendi* che procedimentalizzano e vincolano l’azione dell’Amministrazione finanziaria ed in particolare, può essere contrassegnato, anche congiuntamente, da spazi di discrezionalità e di vincolatezza.

Preciso, per chiarezza, il significato che qui attribuisco a questa terminologia. L’attività discrezionale consiste in un potere di scelta tra soluzioni diverse, tutte *a priori* valide per l’ordinamento, in base ad un apprezzamento di interessi. Nel caso di attività vincolata, invece, ogni valutazione relativa all’interesse pubblico risulta assorbita dalle norme che disciplinano l’attività (136).

Ciò che è importante sottolineare, tuttavia, è che un potere può essere caratterizzato allo stesso tempo da profili di vincolatezza e di discrezionalità (137).

Detto altrimenti, se anche il potere – come attribuito dal legislatore – si configura, in generale, come discrezionale, non è escluso che – per effetto dell’operare di norme di azione – gli spazi in cui l’Amministrazione è libera di agire possano essere compressi, sino all’opposto in cui pure l’esito del riesame si configura quale doveroso.

ponderazione di interessi rimane sul piano dell’applicazione del diritto e delle regole individuate per l’agire discrezionale e che risulta, perciò, sindacabile.

⁽¹³⁶⁾ Cfr. R.VILLATA - M.RAMAJOLI, *Il provvedimento, cit.*, 54-55 e 64.

⁽¹³⁷⁾ Sottolinea R.VILLATA - M.RAMAJOLI, *Il provvedimento, cit.*, 65, come “l’attività amministrativa può essere, ad un tempo, discrezionale e vincolata, in quanto la realtà è più complessa e oscura di quanto la contrapposizione da sola non sia in grado di esprimere. Così, anche se la discrezionalità è ‘la normalità’ per i provvedimenti amministrativi, la potestà discrezionale ha sempre dei ‘momenti vincolati’ pure nell’eventualità in cui essa sia molto ampia”.

Ciò premesso, ritornando al potere di autotutela tributaria, esso risulta a mio avviso caratterizzato:

A. da un massimo di discrezionalità (anche con riferimento all'attivazione del procedimento), nelle ipotesi:

(i) di autotutela spontanea, che é regolata sulla base dei criteri di priorità ed economicità dell'azione amministrativa (138);

B. da uno spazio di discrezionalità (fermo restando, però, l'obbligo di attivare il procedimento e di concluderlo, entro un termine ragionevole, con un provvedimento espresso e motivato), nei casi:

(i) di istanza presentata solo dopo molto tempo dall'emanazione dell'atto, divenuto definitivo, sicché l'annullamento va bilanciato con l'affidamento dell'Amministrazione finanziaria sulla stabilità dei rapporti (v. *infra*, par. 1.2) (139);

(ii) di vizio di motivazione; e, a mio avviso, anche

(iii) ove l'applicazione della norma tributaria risulti opinabile, secondo una valutazione di buona fede nel caso concreto.

C. da doverosità assoluta (tanto da comportare un vero e proprio obbligo di annullare), almeno nelle seguenti due ipotesi:

(i) qualora l'amministrazione abbia già disposto il ritiro di atti simili o analoghi nelle medesime circostanze, sicché il rifiuto di provvedere viola il principio di parità di trattamento;

(ii) qualora l'atto sia manifestamente illegittimo, al punto che la sua perdurante conservazione risulta insopportabile e contraria a buona

⁽¹³⁸⁾ Anche in questa ipotesi, comunque, l'attività dell'Amministrazione non sarà interamente libera, nel senso di <<arbitraria>>. Sul punto, si rimanda alle osservazioni svolte *supra*, in nota 24.

⁽¹³⁹⁾ In questo senso M.TRIVELLIN, *Autotutela e buona fede* (Relazione al convegno di Padova del 12 dicembre 2003), *cit.*, 8.

fede e correttezza (140). Segnalo che secondo l'indirizzo [elaborato dalla giurisprudenza tedesco-federale, ma richiamato da alcune recenti sentenze dei TAR italiani (141), in via <<discendente>> (142) dalla sentenza C-392/04 e C-422/04 19 settembre 2006 *Germany GmbH e Arcor AG & Co. v. Bundesrepublik Deutschland*] della <<*Reduzierung auf null*>> (riduzione a zero) della discrezionalità amministrativa nelle ipotesi di atti <<*schlechthin unerträglich*>> e, cioè, <<semplicemente insopportabili>>, tale manifesta illegittimità si ha nel caso in cui non sussistano dubbi, né teorici né pratici, circa l'esistenza di un vizio dell'atto.

⁽¹⁴⁰⁾ Valorizzano il principio di buona fede e correttezza con riferimento all'annullamento di ufficio F.TESAURO, *Istituzioni*, cit., 174, secondo cui: "la pubblica amministrazione, in ossequio al principio di legalità e buona fede, ha il dovere di eliminare i vizi che rendono illegittimo un atto e di ritirare gli atti illegittimi"; M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede*, cit., 45 e ss.; E.DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rass. trib., 2002, 463; M.C.FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 231 e, di recente, S.F.COCIANI, *Il riesame*, cit., 644 e ss.; N.ZANOTTI, *op.cit.*, 435 e ss..

⁽¹⁴¹⁾ Cfr., ad esempio, TAR Trento, 16 dicembre 2009, n. 305, secondo cui: "Nella specie pare, quindi, di poter ravvisare una positiva consonanza tra l'obbligo di graduazione prescritto dall'art. 21 *nonies* della L. 7.8.1990, n. 241, come recentemente introdotto, ed un suo possibile esito, con l'indirizzo elaborato dalla giurisprudenza tedesco - federale, peraltro in difetto di base normativa *ad hoc*, ma alla luce del 48 del VwVfG (legge sul procedimento amministrativo), che perviene in consimili casi alla "*Reduzierung auf null*" (riduzione a zero) della discrezionalità amministrativa; effetto quest'ultimo che si costituisce in ogni vicenda nella quale la persistenza in giuridica vita del provvedimento amministrativo illegittimo sia "*schlechthin unerträglich*" e, cioè, semplicemente insopportabile (cfr., per riferimenti, sentenza della Corte di giustizia 19 settembre 2006 in C-392/04 e C-422/04 *Germany GmbH e Arcor AG & Co. v. Bundesrepublik Deutschland*) In tali peculiari vicende, la graduazione degli interessi pubblici e privati coinvolti può dunque autorizzare la conclusione che la preminente soglia da riconoscersi a taluno di essi, pubblici o privati che siano, possa così incisivamente astringere l'esercizio della discrezionalità, riducendo la potestà pur in astratto prevista ad un mero obbligo, del tutto analogamente a quanto ricorre in un tratto d'attività amministrativa strettamente vincolata". Su tale sentenza, v. i commenti di A.CASSATELLA, *Una nuova ipotesi di annullamento doveroso?*, in Foro Amm. – TAR, 2010, 810 e ss.; G.MANFREDI, *Doverosità dell'annullamento vs. annullamento doveroso*, in Dir.proc.amm., 2011, I, 316 e ss..

⁽¹⁴²⁾ Per una fruttifera condivisione di valori di giustizia, nel quadro di un'<<osmosi>> tra ordinamenti giuridici europei, si esprime anche F.MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in Riv.dir.trib., 2010, I, 447.

Questi casi che ho chiamato di <<doverosità assoluta>> vorrebbero dare corpo e sostanza ad un confine, a mio avviso ravvisabile nel nostro ordinamento tributario, superato il quale l'Amministrazione non può rifiutarsi di annullare. L'idea che si intende seguire é che, almeno nelle limitate ipotesi in cui il vizio (143) sia <<autoevidente>>, non opinabile (144)(145) e quindi l'atto confligga frontalmente con il principio di legalità, insomma, quando l'ingiustizia di dare corso ad un prelievo non dovuto sia manifesta e, pertanto, gli stessi Uffici siano consapevoli del vizio (o *non possano non esserlo*, secondo una valutazione di buona fede nel caso concreto), l'Amministrazione non possa più arroccarsi dietro la definitività dell'atto impositivo o dietro una presunta discrezionalità della funzione, ma <<debba>> procedere in autotutela.

⁽¹⁴³⁾ Ci si riferisce qui ai soli vizi di carattere sostanziale.

⁽¹⁴⁴⁾ Per M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede*, cit., 58: “non ogni vizio può rivestire idoneità a determinare l'obbligo di rimuovere il provvedimento definitivo, ma solo quei vizi che valgono a dimostrare la sostanziale non debenza del tributo. Ciò in particolare nel caso che siano dedotti eventi sopravvenuti in grado di incidere sull'originaria pretesa, ovvero nell'ipotesi che siano evidenziati gravi e rilevanti vizi di merito”. Secondo l'Autore, però: “non conta, in questa prospettiva, che si tratti di vizi più o meno evidenti *ictu oculi*, ma importa che si tratti di fatti significativi, capaci di rilevare che l'imposta é acquisita *contra legem* e che, dunque, in ultima analisi, la sua percezione da parte dello Stato é scorretta e ingiusta”:

⁽¹⁴⁵⁾ Si rileva però che parte della dottrina non concorda sulla possibilità di <<graduare>> i vizi di un atto impositivo ed identificare quelli idonei a fondare un annullamento doveroso. Ad esempio, per V.FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., 118: “non esiste ... un livello normativamente previsto di tollerabilità della sopravvivenza di un atto di accertamento viziato da parte dell'ordinamento, oltre il quale l'intervento in autotutela diventa doveroso e, di converso, entro il quale esso non lo sia”. Altri auspicano sia il legislatore ad individuare un elenco di vizi tali da determinare la riapertura dei termini per la proposizione del ricorso (così, ad esempio, S.MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti*, cit., 87, secondo cui: “il legislatore ha certamente mancato di coraggio, essendo auspicabile che fattispecie determinate (quali potevano essere quelle elencate all'art. 2) attribuissero al contribuente il ‘diritto’ alla riapertura dei termini”).

Sotto questo aspetto, il limite mi sembra possa essere trovato proprio nel principio di collaborazione e buona fede, che é rivolto al primato non già del gettito ma del tributo dovuto per legge (146).

Non é infatti conforme a buona fede e correttezza che l'Amministrazione *scientemente* trattenga più di quanto (sa essere) dovuto solo perché sono maturate delle preclusioni a carico del contribuente.

A mio avviso, però, le ipotesi di annullamento doveroso devono limitarsi ai soli casi in cui l'illegittimità dell'atto sia davvero indiscutibile (cioè sia rilevabile senza bisogno di prendere posizione tra più interpretazioni possibili). Così circoscritto l'ambito della doverosità, a ben vedere il problema, da più parti sollevato (147), che così facendo si offrirebbe una <<doppia tutela>> per il contribuente che non abbia impugnato nei termini sarebbe limitato ad alcune ipotesi evidenti e manifeste, in cui sarebbe tutto sommato accettabile che l'ordinamento conceda una <<*seconda chance*>> al soggetto passivo. D'altronde, nemmeno il giudicato costituisce sempre un limite invalicabile.

Coerentemente con le premesse sin qui esposte, tutta l'area dell'opinabilità (o, secondo una diversa espressione, della <<discrezionalità ermeneutica>>) (148) non é idonea a far emergere un <<dovere>> di autoannullamento.

⁽¹⁴⁶⁾ Cfr. F.MOSCHETTI, *Il "principio democratico"*, cit., 745, per il quale il principio di collaborazione e buona fede é "implicitamente rivolto al primato non già del gettito ma del tributo dovuto per legge"; M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede*, cit., 60, secondo cui "la buona fede é legata al diritto sostanziale, al tributo applicato in base a criteri legali".

⁽¹⁴⁷⁾ *Ex multis*, cfr. C.GLENDI, *Impugnazione del diniego*, cit., 474; A.TURCHI, *Ancora contrasti*, cit., 1005.

⁽¹⁴⁸⁾ Sul concetto di <<discrezionalità ermeneutica>> cfr. E.CODINI, *op.cit.*, 49 e ss., ove si rileva come "una parte seppur minoritaria della dottrina, oggi come in passato, in Italia come altrove, correla, seppur non sempre esplicitamente, la relativa insindacabilità in giudizio del provvedimento 'discrezionale' non già ad una vera e propria, seppur limitata, libertà dell'amministrazione, che secondo tale dottrina non sussisterebbe (salvo che nei casi, considerati a parte, dell'atto di alta amministrazione), bensì all'opinabilità, con le conseguenti 'scelte' nel processo di definizione del provvedimento. Ragionando in termini di compiuta definizione a partire dai profili sostanziali di questa che può definirsi *discrezionalità ermeneutica* si avrebbe 'discrezionalità amministrativa' ricorrendo nell'adozione di un

Ove si controverta di questioni di diritto, l'unica soluzione, a mio avviso, é l'impugnazione nei termini dell'avviso di accertamento sicché l'annullamento in autotutela, in questi casi, dipende dall'interpretazione delle norme applicabili prescelta dall'Amministrazione.

Il punto é che la violazione di norme impositive nella fase di riesame non é sindacabile davanti al giudice tributario direttamente ma solo in quanto sintomatica di una scorrettezza dell'Amministrazione.

Per valutare questa scorrettezza, il giudice potrà verificare la violazione di norme tributarie <<sostanziali>>, tuttavia la scorrettezza sarà tale da costituire un vizio del diniego solo quando l'illegittimità dell'atto sia manifesta (e, quindi, non opinabile).

Il comportamento dell'Amministrazione finanziaria potrà certamente giocare un ruolo in tale scrutinio. Si può ipotizzare l'esempio, sia pure di scuola, in cui l'Amministrazione, pur rifiutandosi di annullare, si manifesti d'accordo con il privato sull'esistenza del vizio e ne dia atto nella motivazione del diniego.

Sotto un diverso profilo, qualora l'Amministrazione abbia già disposto il ritiro di atti simili o analoghi nelle medesime circostanze, potrà essere invocato il principio di parità di trattamento al fine di contestare la legittimità del diniego (si pensi al caso in cui l'Amministrazione finanziaria revochi in autotutela l'accertamento di maggior reddito societario notificato ad una società di persone, ma non gli accertamenti notificati ai soci sul medesimo presupposto ovvero annulli l'accertamento di un solo socio ma non degli altri) (149).

provvedimento opinabilità nell'applicazione delle disposizioni – e dunque relativa 'scelta' dell'amministrazione – con ponderazione di interessi soggetta a regole peculiari e parziale insindacabilità giurisdizionale in corrispondenza al campo dell'opinabile" [in questo senso, in dottrina, in particolare Costantino Mortati e Feliciano Benvenuti].

(¹⁴⁹) Si noti che tra l'accertamento di maggior reddito societario e gli accertamenti di maggior reddito da partecipazione notificati ai soci di società di persone sussiste un rapporto di consequenzialità necessaria. Si è espressa in questo senso, in particolare, la Corte di cassazione nella sentenza Cass. 15 giugno 2007, n. 14012, secondo cui: "tra il reddito Irpef

2.2. (Segue) *L'art. 21-nonies della l. 241/1990 e sua applicabilità all'autotutela tributaria. Il requisito dell'«interesse pubblico» all'annullamento dell'atto impositivo illegittimo. L'incidenza del decorso del tempo sul potere di riesame.*

Un ulteriore aspetto meritevole di approfondimento attiene ai requisiti ora previsti per l'autotutela amministrativa dall'art. 21-nonies, 1 co., della l. 241/1990, in base al quale un atto amministrativo “*può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati*”.

Ci si chiede, in particolare, se tale norma sia applicabile in ambito tributario. Non mancano autorevoli opinioni a favore dell'una o dell'altra soluzione (150).

A nostro giudizio, l'art. 21-nonies, l. 241/1990 non dovrebbe rilevare – nel rispetto del principio di specialità – in relazione all'autotutela tributaria, che è disciplinata da un complesso di regole autonomo.

Qualora lo si ritenesse applicabile, tuttavia, si dovrebbero svolgere alcune considerazioni.

del socio e quello della società sussiste un rapporto di consequenzialità necessaria, in considerazione del fatto che l'accertamento del volume di reddito della società costituisce il presupposto del maggiore accertamento del reddito (di partecipazione) dei soci”.

⁽¹⁵⁰⁾ Nel senso che le disposizioni della l. 241/1990, in quanto normativa dedicata al “rapporto ordinario” tra amministrazione e privato, non si applichino all'autotutela tributaria, S.MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti*, cit., 83. *Contra*, L.DEL FEDERICO, *op.ult.cit.*, 1393 e ss., per il quale: “stante la natura generale e fondamentale della legge n. 241/1990, rafforzata dalla novella, sembra preferibile ritenere che la norma in questione debba trovare applicazione anche in materia tributaria”; P.PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in Riv.dir.fin., 2007, I, 52.

In primo luogo, con riferimento all'inciso “*tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati*”, sembra difficile immaginare un soggetto controinteressato all'annullamento in autotutela di un accertamento illegittimo. Tale non può evidentemente essere l'Amministrazione finanziaria (151) o l'Agente della riscossione né tantomeno, in generale, <<la platea degli altri contribuenti>> (152).

Non risulta poi chiarito, in generale, se con riferimento agli atti tributari l'autoannullamento debba essere giustificato alla luce di un interesse pubblico *ulteriore* rispetto al ripristino della legalità violata.

In questo senso, in particolare, si è espressa di recente la Corte di cassazione, nella sentenza Cass., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7687 (153), secondo cui: “il contribuente, che richiede all'amministrazione finanziaria di ritirare un atto in via di autotutela, deve prospettare l'esistenza di un interesse generale dell'amministrazione medesima alla rimozione”.

Ci sembra, al riguardo, che l'<<interesse pubblico primario>> cui è preordinata l'azione dell'Amministrazione finanziaria sia l'interesse alla corretta applicazione della norma impositiva. Detto interesse, a ben vedere, coincide con l'interesse del contribuente a non subire un'imposizione <<ingiusta>>, in quanto difforme da quella fissata <<*ex lege*>>.

⁽¹⁵¹⁾ Autorevolmente, P.RUSSO, *Sulla sindacabilità, op.cit.*, 83, osserva che: “paradossalmente, si potrebbe essere indotti a ritenere che l'amministrazione finanziaria non sia mai interessata all'annullamento in questione dal momento che esso comporta la rinuncia all'acquisizione di un'entrata; senonché, un'idea del genere basta formularla per respingerla in quanto la pubblica amministrazione non può essere equiparata ad un qualsiasi privato che bada solo al proprio tornaconto”.

⁽¹⁵²⁾ E.ROSINI, *op.cit.*, 835, secondo cui: “se mai, è la platea degli altri contribuenti ad essere danneggiata dall'alleggerimento del carico tributario di un contribuente, ma un interesse di questo genere è troppo diffuso per vantare una tutela”.

⁽¹⁵³⁾ Nello stesso senso, anche Cass. SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9669; Cass., sez. trib., 12 maggio 2010, n. 11457; Cass., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26313, tutte in *Banca Dati Fisconline*.

Anche in diritto amministrativo, comunque, é quantomeno opinabile che il requisito dell'interesse pubblico all'annullamento dell'atto debba essere interpretato allo stesso modo con riferimento agli atti ampliativi (ad esempio, una concessione amministrativa) e agli atti restrittivi della sfera giuridica degli amministrati. Con riferimento a questi ultimi, infatti, é difficile configurare un vero e proprio "bilanciamento di interessi" tra loro contrapposti, dato che, come é stato autorevolmente sostenuto: "*in relazione ai provvedimenti che incidono negativamente sugli interessi dei destinatari, non esiste un affidamento da tutelare, sicché l'interesse del privato é piuttosto che l'Amministrazione eserciti il proprio potere di autoannullamento*" (154).

L'unico bilanciamento ipotizzabile potrebbe essere quello tra l'interesse (pubblico) al ripristino della legalità violata (qui coincidente con l'interesse del privato all'annullamento dell'atto) e altri interessi pubblici, contrari alla rimozione.

In diritto tributario, però, questo conflitto teorico é normalmente risolto *in apicibus* dai principi costituzionali di legalità e capacità contributiva. Come insegna autorevole dottrina, infatti, l'«*interesse supremo*» curato dall'Amministrazione finanziaria é l'applicazione dell'«*obbligazione dovuta per legge*» (155).

Perciò, si deve escludere, in linea di principio – quantomeno con riferimento all'autotutela su istanza di parte (156) e fatto salvo quanto si dirà *infra*, in relazione al decorso del tempo – che l'annullamento debba essere giustificato

⁽¹⁵⁴⁾ F.MERUSI, *op.cit.*, 92.

⁽¹⁵⁵⁾ F.MOSCHETTI, *Il "principio democratico"*, *cit.*, 750.

⁽¹⁵⁶⁾ Diversamente, nel caso di autotutela spontanea, mi sembra entrino in gioco anche i criteri di economicità e priorità nell'esercizio dell'azione amministrativa (art. 3 e 8 d.m. 37/1997 e art. 2-*quater* d.l. 564/94).

da ragioni di interesse pubblico ulteriori rispetto all'illegittimità dell'atto impositivo (157).

Né può essere affermato che sia il contribuente a dover dedurre l'esistenza dell'interesse pubblico all'annullamento dell'atto, giacché, semmai, dovrebbe essere l'Amministrazione a giustificare le ragioni in base alle quali intende negare l'autotutela (158).

Alla luce di queste considerazioni, la norma di cui all'art. 21-*nonies*, l. 241/1990 necessita di un adeguamento per essere applicata nella materia tributaria.

Non escludo, però, che possa essere valorizzata la parte della disposizione *de qua* nella quale si prevede che l'annullamento possa essere disposto solo <<entro un termine ragionevole>> (159).

Non può negarsi, infatti, l'esistenza di un interesse generale alla stabilità dei rapporti giuridici, il quale trova puntuale esplicazione in tutte le norme che fissano, in varie forme, un termine per l'esercizio di un diritto (160).

⁽¹⁵⁷⁾ Nello stesso senso si é espressa la circ. min. 5 agosto 1998, n. 198, ove afferma che all'Ufficio "é attribuito il solo e unico compito di verificare (...) se l'atto é legittimo o meno. Se, a seguito di tale verifica, la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non puo' essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge".

⁽¹⁵⁸⁾ Così, in particolare, A.CARINCI, *Il diniego di autotutela tra punti fermi, perplessità sistematiche e prospettive (comunitarie)*, in *Giur. Imp.*, 2009, 5 (www.giurisprudenzaimposte.it), secondo cui: "si deve ritenere che incomba sull'Amministrazione, che intenda rigettare l'istanza di autotutela, fornire l'indicazione degli ulteriori interessi pubblici che rendono legittimo un simile rigetto".

⁽¹⁵⁹⁾ Originariamente, il disegno di legge approvato in Senato il 10 aprile 2003, poi modificato dalla Camera nel gennaio dell'anno successivo prevedeva un termine massimo biennale per l'annullamento di ufficio. Vi si leggeva, in particolare, che: "il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'art. 21-*sexies* può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico attuale ed entro un termine ragionevole, comunque non superiore a due anni dalla sua efficacia, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge".

Non sembra poi incongruo ritenere, da un diverso angolo visuale, che anche l'Amministrazione finanziaria possa maturare un vero e proprio affidamento sulla stabilità dei rapporti (161).

Sicché si potrebbe, nel quadro di un bilanciamento di interessi (entrambi pubblici), escludere l'annullamento di ufficio che non sia richiesto <<entro un termine ragionevole>>. In diritto tributario, detto <<termine ragionevole>> potrebbe essere, in alternativa, il termine di decadenza per la proposizione dell'istanza di rimborso (162), ovvero il termine ordinario decennale di prescrizione del diritto.

3. Profili processuali: l'impugnazione del diniego e del silenzio.

Posto quanto precede, sembra necessario verificare se vi siano degli spazi di tutela avverso il diniego o il silenzio dell'Amministrazione finanziaria. Il problema, come è noto, non è di agevole soluzione (163).

⁽¹⁶⁰⁾ È stato ad esempio osservato che le norme in tema di rimborso costituiscono una felice sintesi tra esigenze di stabilità ed esigenze di conformità del pagamento all'imposta dovuta per legge (così, in particolare, F.MOSCHETTI, *Emendabilità, op.cit.*, 1159).

⁽¹⁶¹⁾ Cfr., su questi profili, M.TRIVELLIN, *Autotutela e buona fede* (Relazione al convegno di Padova del 12 dicembre 2003), *cit.*, 8.

⁽¹⁶²⁾ Così M.TRIVELLIN, *Autotutela e buona fede* (Relazione al convegno di Padova del 12 dicembre 2003), *cit.*, 8.

⁽¹⁶³⁾ Al riguardo, la dottrina si è variamente pronunciata. In base ad un primo orientamento, l'Amministrazione finanziaria non è titolare, nella materia tributaria, di un potere discrezionale. Essa svolge, diversamente, *“una funzione del tutto vincolata, consistente nella gestione dei rapporti tributari, la cui fonte e la cui disciplina sono rinvenibili esclusivamente nella norma impositiva e nei principi costituzionali a questa sottesi”*. La conseguenza è che *“non essendo configurabile un potere discrezionale di primo grado, non è neppure configurabile un potere discrezionale di secondo grado in sede di autotutela: quest'ultima è sicuramente esperibile ma non può che essere preordinata al ripristino della legalità violata”*. Tuttavia, secondo questo Autore, il diniego di autotutela è atto meramente confermativo dell'atto impositivo originariamente emanato: per questo motivo, l'impugnazione del medesimo si risolverebbe in un'inammissibile duplicazione di tutela (così P.RUSSO, *Sulla sindacabilità, cit.*, 81 e ss.). Anche per S.LA ROSA, *Autotutela e annullamento, cit.*, 728 e ss., il contribuente non potrebbe impugnare il diniego o il silenzio, poiché il pregiudizio nei suoi confronti non discende dalla risposta data all'istanza di autotutela ma dall'atto del quale chiedeva il riesame. Per altro Autore, all'esercizio

Nell'esame delle relative questioni, mi sembra possibile prescindere da quella relativa alla giurisdizione, in relazione alla quale la Corte di cassazione ha

dell'autotutela sarebbero estranee, in via ordinaria, problematiche di tutela giurisdizionale, perché essa rappresenta un segmento di potere svolto nell'esclusivo interesse della stessa amministrazione. Detta attività può occasionalmente procurare un vantaggio al privato; questi però ha solo un interesse di mero fatto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti il potere nel senso da lui auspicato. Solo in alcuni casi specifici, tra cui: i) giudicato penale favorevole al contribuente; ii) giudicato tributario di merito ottenuto dall'obbligato solidale; iii) sequestro o confisca sopravvenuti rispetto all'imposizione di redditi derivanti da fatto illecito, il comportamento dell'organo pubblico non sarebbe discrezionale bensì doveroso, aprendosi quindi la possibilità di tutela davanti al giudice tributario, sotto il profilo di titoli sopravvenuti di riconoscimento del diritto del contribuente a non corrispondere l'imposta, ovvero a conseguirne il rimborso (in questo senso, S.MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti*, cit., 81-82). Secondo altra dottrina, il diniego è impugnabile, ma solo se classificabile come rinnovazione dell'atto precedente, conseguente ad una nuova istruttoria, e se l'impugnazione è sorretta da motivi diversi da quelli che erano proponibili contro l'atto confermato (F.TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., 141 e ss.). Va ancora ricordato chi ritiene si possa ricorrere avverso il diniego, proponendo però solo motivi attinenti al segmento dell'azione amministrativa rifluita nel provvedimento di diniego e rimanendo esclusa, invece, la deducibilità di motivi che si riportino al diretto sindacato degli atti impositivi a fronte dei quali è stato attivato il procedimento di autotutela (C.GLENDI, *Impugnazione del diniego*, cit., 473 e ss.). Per D.STEVANATO, *L'impugnazione del rifiuto di autotutela*, cit., 170, l'impugnazione è ammissibile, nei limiti di un sindacato sul corretto esercizio del potere di autotutela, da svolgersi attraverso un esame di come lo stesso è stato esercitato e di come sono stati ponderati tutti gli elementi rilevanti nel caso di specie (come, ad esempio, il tempo decorso dalla raggiunta definitività della pretesa, l'esistenza di una vera e propria patologia della pretesa tributaria, le ragioni che indussero il contribuente a non proporre ricorso e la sua buona fede). Per F.MOSCHETTI, *Tutela giurisdizionale*, op.cit., 92 e ss., il diniego di autotutela è impugnabile, deducendo vizi diversi da quelli deducibili in sede di impugnazione del provvedimento del quale si è chiesto il ritiro (*"a mio avviso con l'impugnazione del diniego non necessariamente si chiede una decisione duplicante l'oggetto del giudizio relativo all'atto impositivo. Si consideri che il diniego è provvedimento amministrativo: in quanto tale soggetto ai requisiti di legittimità di carattere generale; l'illegittimità (ad esempio per difetto di motivazione, per contraddittorietà, per errore di fatto etc.) comporta annullabilità. Ed ancora, il diniego si cala in un procedimento regolato dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Un diniego contrastante con tale decreto è illegittimo e dunque annullabile; l'impugnazione per violazione del citato decreto certamente non duplica la tutela giurisdizionale sull'atto impositivo"*). Secondo altri, infine, il diniego di autotutela sarebbe impugnabile ed assimilabile all'avviso di accertamento, in quanto "atto non meramente confermativo del precedente" ed idoneo a comportare la sostituzione del provvedimento viziato (P.ROSSI, *Il riesame*, cit., 311 e ss.; P.AGOSTINELLI, *Profili evolutivi*, cit., 738).

ormai stabilito un punto fermo, nel senso di riconoscere la giurisdizione del giudice tributario (164).

Preso atto di ciò, si tratta piuttosto di capire se ed in che termini il diniego o il silenzio possano essere sindacati dalle Commissioni tributarie.

Il nocciolo del problema sembra essere quello di chiarire se il contribuente goda di una posizione giuridica qualificata rispetto all'annullamento del provvedimento impositivo.

Orbene, alla luce delle *regulae agendi* (v. *supra*) che disciplinano il comportamento dell'Amministrazione finanziaria nella fase di riesame, mi pare sussista una posizione giuridica qualificata del contribuente, configurabile come interesse legittimo c.d. <<procedimentale>> (165) a che detti vincoli vengano rispettati. Perciò, se il contribuente presenta istanza di autotutela e l'Amministrazione risponde in modo apodittico, contraddittorio, perplesso etc., il diniego potrà essere impugnato e, se del caso, annullato.

L'annullamento del diniego, però, non rappresenta, in generale, una tutela pienamente soddisfacente per il contribuente.

In tutti i casi in cui il potere dell'Amministrazione finanziaria si qualifica come un potere discrezionale, il vaglio del giudice dovrà essere limitato ai profili sintomatici dell'eccesso di potere (illogicità, contraddittorietà, perplessità o insufficienza della motivazione, disparità di trattamento) o alla violazione di legge (assenza della motivazione, violazione del principio del giusto procedimento).

⁽¹⁶⁴⁾ Così, in particolare, Cass. SS.UU. 23 aprile 2009, n. 9669; Cass. SS.UU. 16 febbraio 2009, n. 3698; Cass. SS.UU. 6 febbraio 2009, n. 2870; Cass. SS.UU. 27 marzo 2007, n. 7388; Cass. SS.UU. 9 giugno 2005, n. 16776 e, più di recente, Cass., sez. trib., 16 maggio 2012, n. 7687; Ord.Cass., sez. trib., 3 novembre 2011, n. 22866; Cass., sez.trib., 29 dicembre 2010, n. 26313; Cass., sez.trib., 30 giugno 2010, n. 15451, tutte in *Banca dati Fisconline*.

⁽¹⁶⁵⁾ Per la configurabilità di un interesse legittimo <<procedimentale>>, si v., di recente, anche G.INGRAO, *Impugnazione del diniego di autotutela*, cit., 376 e ss..

Sicché, in linea di principio, il giudice potrà annullare il diniego, ma non potrà emettere una pronuncia sostitutiva.

L'effetto della sentenza sarà quello di ripristinare l'obbligo dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza, tenendo conto delle motivazioni della pronuncia (e quindi, indirettamente, anche dei motivi di ricorso accolti) (166).

Solo in alcune limitate ipotesi, in cui non sussiste alcuno spazio di libertà in ordine al riesame, il risultato pratico della rimozione dell'atto originario potrà essere raggiunto a seguito della sentenza di accoglimento.

Ci si riferisce ai casi, definiti come di <<doverosità assoluta>> (v. *supra*) in cui si è ipotizzato che il principio di buona fede possa fondare un vero e proprio obbligo di annullare l'atto precedente. Qui ritengo che il giudice possa annullare il diniego, sancendo anche l'obbligo di rimuovere l'atto precedente.

L'Amministrazione sarà tenuta a conformarsi al giudicato, procedendo al ritiro dell'atto illegittimo, ferma restando per il contribuente la possibilità di richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza (167).

⁽¹⁶⁶⁾ Così, con riferimento all'impugnazione del diniego di rateazione (atto tipicamente discrezionale dell'agente della riscossione), M. BASILAVECCHIA, *Sui criteri di valutazione della temporanea difficoltà*, in GT-Riv.giur.trib., 2011, 623 e ss.. In argomento, D.STEVANATO, *L'autotutela*, cit., 123 e ss.; G.FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 202 e ss.; C.CONSOLO, *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo ed alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento*, in Riv.dir.trib., 1991, I, 741 e ss..

⁽¹⁶⁷⁾ In materia, senza pretesa di completezza, cfr. M.C.PARLATO, *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008, *passim*; S.BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario: studi introduttivi*, Roma, 2010, *passim*; G.DE MAIO, *Il giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo e tributario tra identità e differenze*, Napoli, 2008, *passim*; F.RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2004, 229 e ss.; C.GLENDI, *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur., agg.*, VIII, Roma, 2000; M.BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, Giur.sist.dir.trib., a cura di F.Tesaurò, Torino, 1998, 929 e ss.; B.BELLÉ, *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in Riv.dir.trib., 1998, II, 219 e ss.; I.PELLECCHIA, *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in Dig.disc.priv., Sez. comm., Agg., Torino, 2009, 350 e ss.. Evoca espressamente la possibilità di esperire il rimedio del ricorso per ottemperanza, anche la sentenza Cass. SS.UU. 27 marzo 2007, n.

Ove, poi, l'Amministrazione non risponda all'istanza, mi sembra che possa essere impugnato il silenzio, al fine di ottenere una sentenza che condanni l'Amministrazione finanziaria a provvedere (previo accertamento dell'illegittimità del comportamento omissivo) (168).

4. *Il rapporto tra autotutela e buona fede nell'evoluzione giurisprudenziale. In particolare: le sentenze Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6283; Comm. trib. reg. Bari, sez. XIV, 9 gennaio 2012, n. 3; Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575.* Il percorso che si è cercato di tratteggiare sembra trovare alcune timide e parziali conferme nella giurisprudenza di legittimità e di merito. Mi sembra utile segnalarne alcune (169).

Va richiamata, in primo luogo, la recente sentenza Cass., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6283 (170), nella quale si legge, in particolare, che: “merita ... di essere corretta l'affermazione del Tribunale circa il carattere facoltativo dello sgravio in sede di autotutela, poiché esso contrasta con il ... dovere della P.A. di conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione. È evidente che le predette regole impongono alla P.A., una volta informata

7388, secondo cui: “nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del d.l.vo n. 546 del 1992, con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo ex art. 27, n. 4, del t.u. sul Consiglio di Stato (r.d. 26 giugno 1924, n. 1054) , non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito”.

⁽¹⁶⁸⁾ Per l'esperibilità dell'azione avverso il silenzio anche V.FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., 256.

⁽¹⁶⁹⁾ Le sentenze che seguono sono tutte rinvenibili in *Banca Dati Fisconline*.

⁽¹⁷⁰⁾ La decisione in esame era emessa all'esito di un giudizio di risarcimento del danno per il mancato o ritardato esercizio del potere di autotutela (e non di impugnazione del diniego o del silenzio). Concordemente, la causa risultava assegnata alla Terza Sezione Civile della Corte di cassazione e non alla Quinta Sezione Tributaria.

dell'errore in cui é incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non v'è dunque, spazio, alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che debbono informare l'attività dei funzionari pubblici. Questo principio vale anche allorché il contribuente ... abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento davanti alla Commissione Tributaria”.

I principi espressi dalla Corte sono di sicura rilevanza; é però opportuno evidenziare come la decisione sia fondata sulle “regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione”.

Nella sentenza Commissione tributaria regionale Bari, sez. XIV, 9 gennaio 2012, n. 3, il collegio pugliese, chiamato a decidere sulla legittimità del silenzio serbato dall'Amministrazione in relazione ad un'istanza di autotutela avanzata da un socio di S.r.l. <<a ristretta base partecipativa>> alla luce del fatto che l'accertamento di maggior reddito societario (presupposto per la rettifica del maggior reddito di partecipazione presuntivamente attribuito al socio) (171) era stato annullato dal giudice tributario con sentenza non impugnata dall'Amministrazione finanziaria e quindi passata in giudicato,

⁽¹⁷¹⁾ Sull'orientamento giurisprudenziale che considera legittima la presunzione di attribuzione degli utili extrabilancio accertati in capo alla società ai soci di società di capitali a ristretta base partecipativa si v., per tutti, M.BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a <<ristretta base>> tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2004, 433 e ss.; M.POGGIOLI, *Elusione della società ed impiego della presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci: un incrocio “pericoloso”*, in *Riv.dir.trib.*, 2008, II, 482 e ss.; S.MULEO, *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 707 e ss.; C.DE SIMONI, *La prova presuntiva, da “qualificata” a semplicemente “non illogica”*, in *recenti pronunce della Corte Suprema*, in *Riv.dir.trib.*, 2006, II, 135 e ss.. In giurisprudenza, *ex multis*, v. Ord. Cass., sez. trib., 11 aprile 2012, n. 5726; Cass., sez. trib., 22 aprile 2009, n. 9519; Cass., sez. trib., 8 luglio 2008, n. 18640.

afferma che la sussistenza di inequivocabili ragioni a corredo dell'istanza di autotutela (insussistenza dell'obbligazione tributaria per inesistenza del reddito da partecipazione conseguente al sopravvenuto annullamento definitivo dell'accertamento societario, consente di inferire che: "l'Amministrazione, al cospetto di così rilevanti ed incontrovertibili elementi di supporto, non poteva rimanere indifferente e tergiversare in ragione di una supposta potestà discrezionale in ordine all'esercizio del potere di autotutela. Il quale potere, giova ricordarlo, talvolta si connota come un vero e proprio obbligo di adempiere"; inoltre "nella fattispecie, l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'adita Agenzia delle Entrate o della Autorità sovraordinata si impone in termini di doverosità e non di mera discrezionalità, per la decisiva considerazione che, così come il maggior reddito accertato dalla G.d.F. a carico della società ha costituito il fondamento fattuale e giuridico per imputare al socio ... – in via derivata e presuntiva – un maggiore reddito societario, la stessa Agenzia, indipendentemente dall'istanza di parte, avrebbe dovuto ... valutare l'opportunità di adottare, in conformità ai plurimi doveri di correttezza, imparzialità, buona fede, buona amministrazione e in ossequio al principio di effettività della capacità contributiva, un atto (di ritiro) uguale e contrario all'avviso di accertamento originario, quanto meno al fine di ricondurre a coerenza e logicità l'iter complessivo del proprio operato ... neutralizzando ... gli effetti pregiudizievoli degli atti conseguenti, ancorché formalmente legittimi ...".

Anche con riferimento a questa seconda pronuncia, merita sottolineare come essa trovi linfa e giustificazione nel principio di buona fede e correttezza e difatti, secondo il collegio pugliese, non solo il potere di autotutela talora si connota come un "obbligo" di adempiere, ma nel caso concreto tale obbligo

era imposto proprio dai doveri di “correttezza, imparzialità, buona fede e buona amministrazione”.

Si è visto invece come problemi analoghi, nel diritto tedesco, siano risolti tramite apposito procedimento di adattamento dello *Steuer – Bescheid* (“accertamento-figlio”) all’avviso fondamentale (“*Grundlage – Bescheid*” o “accertamento-madre”) (§ 175 co. 1., n. 1 AO) (v. *supra*).

In senso conforme alla giurisprudenza sin qui citata, seppure meno recente, è da ultimo invocabile Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2575.

In detta sentenza viene espressamente affermato come “omettere di difendersi nei confronti di una pretesa ingiusta della pubblica Amministrazione non soltanto può essere dovuto alle cause più svariate ... sicché sarebbe arbitrario ravvisarvi *sic et simpliciter* una vera e propria volontà di acquiescenza ..., ma non fa venire meno il suo carattere intrinsecamente ingiusto e il dovere, di diritto oggettivo, della pubblica Amministrazione, di correggerla nell’esercizio dei suoi poteri di autotutela. Alla pubblica Amministrazione inoltre incombe anche un altro dovere specifico: quello della correttezza. E non è certamente corretto imporre a chiunque il rispetto di un atto amministrativo ... che un’autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo, in quanto oggettivamente errato. E la scorrettezza rimane tale, anche da un punto di vista strettamente fiscale, perché in uno Stato moderno il vero interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l’effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l’autocorrezione dei propri errori”.

5. Osservazioni conclusive in relazione al rapporto tra autotutela e definitività.

Terminata questa breve rassegna, é possibile addivenire ad alcune conclusioni in ordine al rapporto tra autotutela e definitività.

L'istituto dell'autotutela si presta, innanzitutto, ad essere considerato nell'ottica di una più celere risoluzione dei conflitti in essere o potenziali tra Fisco e contribuenti.

Nei confronti di avvisi di accertamento ritualmente impugnati l'autotutela (come il procedimento di reclamo e mediazione di cui al nuovo art.17-*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) (172) é funzionale ad evitare il <<costo>> amministrativo di un contenzioso (tendenzialmente) lungo e defatigante, oltre alla possibilità di una condanna alle spese. Sicché, ove il contribuente abbia proposto ricorso, al generale interesse dell'Amministrazione alla <<giusta>> attuazione del prelievo si aggiunge anche un ulteriore interesse specifico all'annullamento, legato al giudizio pendente.

Il potere di autoannullamento assume, tuttavia, una potente valenza sistematica e si presta ad essere uno strumento non solo di <<composizione di conflitti>> ma di attuazione di un principio sovraordinato di <<giustizia nell'imposizione>> nel momento in cui, consumata l'azione giudiziale, il contribuente si trovi sprovvisto di tutela diretta e tuttavia, la pretesa fiscale si appalesi abnorme e manifestamente ingiusta.

Quando il legislatore, nel d.l. 30 settembre 1994, n. 564, all'art. 2-*quater*, prevedeva la possibilità di autotutela anche per i casi di atti <<non impugnabili>> (con formula quantomeno ambigua, perché <<non impugnabili>> non equivale necessariamente a <<non impugnati>>) (173) e

(¹⁷²) Introdotto dall'art. 39, comma 9, d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modificazioni in l. 15 luglio 2011, n. 111.

(¹⁷³) Cfr. al riguardo, perspicuamente, E.ROSINI, *op.cit.*, 838 e ss..

poi nel d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, all'art. 2, comma 2, escludeva dall'autotutela (riprendendo il medesimo limite contenuto nell'art. 68, comma 1, d.p.r. 27 marzo 1992, n. 287) i motivi per i quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, valorizzava una distinzione (tra giudicato e atto definitivo) riecheggiante anche nella nota giurisprudenza in tema di estensione degli effetti del giudicato favorevole al coobbligato rimasto inerte (174) e tuttora di grande interesse sistematico.

Giova evidenziare l'incidenza di questi profili, giacché non sono ininfluenti nel dibattito sull'impugnabilità del diniego (basti pensare al problema, già sottolineato, della <<doppia tutela>> per il contribuente che non ha proposto tempestivo ricorso, che si configurerebbe qualora il giudice tributario potesse emanare una pronuncia sostitutiva). Tutto ciò per dire che è proprio nel rapporto con la definitività che il potere di autotutela si manifesta nella sua concreta potenzialità.

Si arriva dunque al problema centrale. Il potere di autotutela è discrezionale o doveroso? A nostro avviso, dalla risposta a questa questione emerge compiutamente la differenza tra l'autotutela amministrativa e il corrispondente riesame tributario.

È nostra opinione che, almeno nei casi in cui la pretesa tributaria è manifestamente ingiusta ed insopportabile, l'attività di autotutela deve considerarsi doverosa.

Questo perché, in tali ipotesi, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è vincolata, anche nell'esito, dal principio di buona fede e correttezza, sicché l'originaria discrezionalità dell'organo pubblico in ordine al ritiro del provvedimento si riduce, effettivamente "a zero" (175).

(¹⁷⁴) V. *supra*, cap. I, par. 8.

(¹⁷⁵) Ad una soluzione sostanzialmente analoga, peraltro, giunge anche la giurisprudenza amministrativa tedesca di fronte a provvedimenti la cui "persistenza in vita" sia *schlechthin*

Un'Amministrazione finanziaria che, in queste ipotesi, si rifiutasse di rimuovere l'atto illegittimo (per imponderabili ragioni affidate alla sua esclusiva valutazione) si comporterebbe non come un organo dello Stato, come tale sottoposto a precisi doveri, non ultimo quello di buona fede e correttezza, ma come un <<sovrano assoluto>> (176). Insomma, se la non debenza del tributo é manifesta, il potere di autotutela deve essere utilizzato. Peraltro, difendere ad oltranza un provvedimento che si sa essere illegittimo, alla lunga, cagiona un *vulnus* ben più grave all'istituzione Fisco, che non il pronto e leale riconoscimento di avere commesso un errore.

Ovviamente, si è consapevoli che, allo stato attuale, l'introduzione di uno scrutinio giudiziale generale sui dinieghi di autotutela non avrebbe un effetto virtuoso sullo stato del contenzioso tributario, aprendosi la strada a possibili strumentalizzazioni.

De jure condendo, pertanto, sarebbe opportuno che – a certe condizioni – come d'altronde avviene per le sentenze (con riferimento alle quali l'ordinamento processualcivilistico predispone dei mezzi di impugnazione straordinari), anche i provvedimenti impositivi resisi definitivi possano essere impugnati di fronte al giudice, tramite una riapertura dei termini per la proposizione del ricorso, ovvero, comunque, il legislatore identifichi una casistica tassativa di vizi idonei a fondare un obbligo – debitamente giustiziabile – di annullamento di ufficio.

Un'ipotesi, sul piano interpretativo, potrebbe essere quella di tentare un'applicazione analogica, con gli opportuni correttivi, della norma

unerträglich (ossia “semplicemente insopportabile”). Si v. sul punto, anche per i relativi riferimenti bibliografici, *supra* in nota n.126.

(¹⁷⁶) Cfr. F.MOSCHETTI, *Perché oggi il Fisco?*, cit., 10156.

processuale sulla revocazione delle sentenze all'atto amministrativo divenuto definitivo (177).

Pare infatti incongruo che la definitività dell'atto impositivo possa superare il giudicato quanto a <<forza di resistenza>> sebbene non sia assistita dalle stesse garanzie del processo. Come noto, infatti, il giudicato può essere rimosso tramite ricorso per revocazione, mentre non è previsto, almeno espressamente, alcun rimedio straordinario che consenta di rimuovere l'atto amministrativo divenuto definitivo.

Trattasi di un *vulnus* evidente nel sistema che, a nostro avviso, va sanato.

⁽¹⁷⁷⁾ È interessante sottolineare, al riguardo, come parte della dottrina amministrativistica tedesca, proprio in analogia con la revocazione delle sentenze, abbia tentato di configurare una serie di ipotesi – modellate sull'art. 580 *Ziv.Proz. Ordnung* – al verificarsi delle quali la Pubblica Amministrazione sarebbe obbligata, su denuncia del privato, a procedere all'annullamento (cfr. H.MAURER, *Die Rücknahme rechtswidriger belastender Verwaltungsakte*, D.ö.V., 1966, 477 e ss.). Per una critica ad una possibile trasposizione della tesi di Maurer nell'ordinamento italiano (nel senso che non sia possibile applicare analogicamente gli istituti processuali all'annullamento d'ufficio), v. però F.MERUSI, *L'affidamento*, cit., 93-94; si v. anche per ulteriori riferimenti bibliografici P.VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, 467, in nota 94 e 95.

CAPITOLO III

DEFINITIVITÀ E VIZI DEGLI ATTI

SOMMARIO: 1. I vizi di invalidità dell'atto impositivo dopo la legge n. 15/2005. – 2. Il vizio di <<nullità-inesistenza>>. – 2.1. L'ipotesi di nullità degli atti impositivi per violazione del diritto europeo – 3. La tutela invocabile dal privato a fronte di un atto di imposizione nullo. L'azione di nullità nel nuovo codice del processo amministrativo e applicabilità al processo tributario.

1. *I vizi di invalidità dell'atto impositivo dopo la legge n. 15/2005*

Un lavoro sulle forme di stabilità dei provvedimenti impositivi dell'Amministrazione finanziaria non può, a nostro avviso, non considerare alcuni vizi degli atti che impediscono tale effetto (178).

In relazione al tema trattato, pare opportuno concentrarsi, in particolare, sul vizio di <<nullità-inesistenza>> e sulla tutela invocabile dal privato a fronte di esso.

Si evidenzia in primo luogo, al riguardo, che la tradizionale tripartizione delle patologie degli atti di imposizione (inesistenza, annullabilità ed irregolarità) è stata messa in discussione dall'introduzione nel *corpus* della l. 241/1990, ad opera della legge n. 15/2005, del nuovo capo IV-bis rubricato “*Efficacia e invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso*”.

In dottrina, si è osservato come le disposizioni della l. 15/2005 relative all'invalidità degli atti (ed in particolare, l'art. 21-*septies* il quale disciplina il

⁽¹⁷⁸⁾ Per una primissima bibliografia al riguardo, si veda F. PISTOLESI, *Le «invalidità» degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1131 ss.; S.ZAGÁ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; E.MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379 e ss.; L.DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729 e ss.; F. TESAURO, *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss..

vizio di nullità dell'atto e l'art. 21-*octies* sull'annullabilità dei provvedimenti amministrativi) costituiscono un'innovazione di notevole portata rispetto alla tradizione giuridica amministrativa in quanto rappresentano il primo vero sforzo normativo di codificazione di categorie giuridiche sino a quel momento prive di una vera e propria disciplina normativa e pertanto affidate alle elaborazioni giurisprudenziali e dottrinali (179).

In particolare, con l'art. 21-*septies* l. 241/1990 sono stati definiti normativamente i casi di nullità del provvedimento amministrativo. Nell'art. 21-*octies*, invece, si enuncia la disciplina generale dell'annullabilità, confermando la tripartizione dei vizi di legittimità (violazione di legge, eccesso di potere, incompetenza).

Per quello che è di specifico interesse in questa sede, sembra opportuno concentrarsi sul concetto di nullità allo specifico fine di porlo a confronto con l'inesistenza dell'atto impositivo come enucleata dalla dottrina precedentemente alla riforma di cui alla l. 15/2005.

2. *Il vizio di <<nullità – inesistenza>>*

Come anticipato, con l'art. 21- *septies* , l. 241/1990 viene codificato il vizio di nullità del provvedimento amministrativo prevedendo che: “È *nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*”.

Ci si chiede però se esso trovi qualche corrispondenza nel tradizionale vizio di inesistenza dell'atto tributario ovvero si riferisca a ipotesi diverse ed eventualmente più ampie. Come noto, infatti, il vizio di inesistenza del

(¹⁷⁹) Cfr. sul punto F.CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 1990 e ss..

provvedimento tributario viene tradizionalmente ricondotto dalla dottrina e dalla giurisprudenza ad ipotesi (dai più ritenute sostanzialmente <<marginali>>) di vizi gravissimi, caratterizzati da assoluta estraneità rispetto al modello legale di riferimento.

Nell'assenza di puntuali referenti legislativi, cause di inesistenza dell'atto sono state individuate, ad esempio, nel difetto di qualità di organo pubblico nel soggetto; nell'incompetenza funzionale, nella mancata individuazione del destinatario, in ipotesi di omessa notifica (180) o sottoscrizione; nella mancanza o indeterminabilità del dispositivo o sua incompletezza in elementi essenziali (181).

Il trattamento dell'inesistenza dell'atto, sul piano effettuale, è sempre stato quello dell'inefficacia *ab origine*, della rilevabilità senza limiti di tempo (con il limite del maturare delle prescrizioni legislativamente previste) e dell'impossibilità di alcuna sanatoria per "raggiungimento dello scopo" dell'atto (182), giacché l'inesistenza postula proprio l'inidoneità assoluta al

⁽¹⁸⁰⁾ La giurisprudenza (cfr., *ex multis*, Cass. 2 ottobre 2008, n. 24442; Cass. 15 gennaio 2007, n. 621; Cass. 21 giugno 2007, n. 14487; Cass. 22 giugno 2006 n. 14436; Cass. 13 dicembre 2005, n. 27450; Cass. 27 luglio 2001, n. 10278; Cass. 26 settembre 2000, n. 12717) riconduce alla categoria dell'inesistenza della notificazione le ipotesi in cui essa manchi del tutto o sia effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa, ossia quando essa esorbits completamente dallo schema legale degli atti di notificazione, ovvero quando essa sia stata effettuata in luogo o a persone che non abbiano alcun riferimento con il destinatario della notificazione stessa. In dottrina, per tutti M.BRUZZONE, in C.CONSOLO-C.GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 178-179; Id., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 156 e ss. In merito alle conseguenze dell'assenza della relata di notifica, cfr. F. DA PASSANO, *Il contenuto minimo della relata di notifica degli atti tributari*, in *Dir.prat.trib.*, 2009, II, 643.

⁽¹⁸¹⁾ G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 354.

⁽¹⁸²⁾ In tema di inesistenza della notificazione e sanatoria per "raggiungimento dello scopo" dell'atto, ad esempio, cfr. Cass. ord. n. 1044 del 2010; Cass. 6 marzo 2009, n. 5472; Cass. 16 ottobre 2009, n. 21985, Cass. 2 ottobre 2008, n. 24442, con nota di V. D'AGOSTINO, *E'inesistente la notifica dell'atto tributario se sulla copia consegnata al contribuente manca la sottoscrizione dell'agente notificatore*, in *Dir. prat.trib.*, 2009, II, 911, altresì annotata da A.VOZZA, *L'omessa sottoscrizione della relata rende inesistente la notifica dell'atto*, in *Corr. Trib.*, 2009, 833; V.AZZONI, in *Il Fisco*, 2008, 1, 7517 e ss., secondo cui: "la

raggiungimento della funzione tipica (o <<preminente>>). Occorre quindi senz'altro verificare se il vizio di nullità di cui all'art. 21-*septies* presenti una – o più – di queste caratteristiche.

In via preliminare, risulta però opportuno affrontare un tema più generale. Come noto, l'applicabilità della disciplina sui vizi degli atti contenuta nella l. 241/1990 al provvedimento di imposizione tributaria non è condivisa unanimemente dalla dottrina (183).

manca di sottoscrizione, che è certamente elemento costitutivo essenziale di un atto giuridico come l'atto di notifica, ne determina la giuridica inesistenza. Questa situazione è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità". Conformemente, in giurisprudenza, cfr. Cass. 14 maggio 2008, n. 12051; Cass. 29 ottobre 2007, n. 22675; Cass. 11 ottobre 2007, n. 21409; Cass. 10 maggio 2005, n. 9697; Cass. 12 aprile 2004, n. 7498; Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004, n. 19854. Più in generale, sulla sanatoria per intervenuto raggiungimento dello scopo nel processo tributario, si veda M.BRUZZONE, *È giuridicamente inesistente la cartella di pagamento priva di relata di notifica. L'essenzialità dell'intermediazione dell'agente notificatore e l'inoperatività della sanatoria dei vizi di notifica della cartella di pagamento*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, 83; Id., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 194; C.GLENDI, *Per le notifiche restano i dubbi*, in *Il sole 24 ore* del 30 ottobre 2004; C.SCALINCI, *La notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza*, in *Riv.dir.trib.*, 2005, II, 14; G.INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile*, in *Rass.Trib.*, 2005, 1721; M.BASILAVECCHIA, *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 15 ss.; G.INGRAO-L.FERLAZZO NATOLI, *Il ricorso non sana i vizi di notifica dell'atto impositivo*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1783 ss.; A.VOGLINO, *Luci ed ombre del responso nomofilattico sulla sanatoria dei vizi di notifica dell'atto impositivo a seguito del ricorso del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1707.

⁽¹⁸³⁾ In dottrina sono favorevoli all'applicabilità ai provvedimenti impositivi della nuova disciplina sui vizi sancita dalla legge generale sul procedimento amministrativo, come modificata dalla l. 15/2005, senza pretese di completezza: L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 729 ss; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2010, Milano, 220 ss.; F. TESAURO, *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2012, 68 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 156 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario", dopo la riforma sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 88 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni*

Il problema è anzitutto se la legge 241/1990 sia applicabile in campo tributario o meno. Al riguardo, pare farsi strada l'idea che la legge generale sul procedimento amministrativo regoli anche gli atti dell'Amministrazione fiscale, sia pure con alcuni accorgimenti e limitazioni.

Questa è anche la nostra posizione, come si anticipava *supra*, nel cap. II, ove si vagliava l'applicabilità dell'art. 21-*nonies* in tema di autotutela amministrativa in campo tributario. Difatti, pare a nostro avviso decisivo che la stessa l. 241/1990, all'art. 13 (in tema di partecipazione al procedimento) e all'art. 24 (in tema di diritto d'accesso) sancisca espressamente che dette disposizioni non si applicano "ai procedimenti tributari" (così implicitamente confermando che le altre disposizioni, invece, sono invocabili anche in ambito fiscale) (184). Invocabili però – aggiungeremmo noi – solo a condizione che non vi sia una norma speciale tributaria che disciplini specificamente la fattispecie e purché sia preliminarmente vagliata la loro compatibilità con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario, come ravvisabili, ad esempio, nella l. 212/2000 (185).

Si ritiene, in particolare, che l'applicazione della l. 241/1990 in ambito tributario debba essere sottoposta al principio di specialità, nel senso che ove vi sia una normativa tributaria di dettaglio, questa dovrà prevalere. Si rende dunque necessario un esame <<caso per caso>> delle disposizioni suscettibili

tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 489 ss.; *contra* invece S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535 ss.; R. LUPI, *Un'ipotesi limitata alle vicende "autoesplicative"*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 541 ss.; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 101 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 335.

⁽¹⁸⁴⁾ Cfr., in questo senso, M. BASILAVECCHIA, *op.ult.cit.*, 357 ss..

⁽¹⁸⁵⁾ Così, ci sembra, anche S.ZAGÁ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 94.

di trovare applicazione, alla luce della normativa speciale tributaria e dei principi generali di quest'ultimo ordinamento.

Per quanto riguarda, specificamente, il vizio di nullità *ex art. 21-septies* si osserva che la giurisprudenza, al riguardo, sembra propendere per una soluzione positiva.

Ad esempio, in relazione alla nota questione dell'emanazione dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni dalla notifica del Pvc in assenza di una specifica motivazione sulla <<particolare urgenza>> (186), la Corte costituzionale, con ordinanza 24 luglio 2009, n. 244 ha chiaramente sancito che la motivazione è un elemento essenziale degli atti dell'Amministrazione finanziaria e che il difetto della stessa è inevitabilmente sanzionato con la <<nullità>> in virtù dell'art. 21-*septies*, l. n. 241/1990, che prevede tale sanzione per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale. Implicitamente, il *dictum* del Giudice delle leggi ammette quindi l'applicabilità dell'art. 21-*septies*, l. 241/1990 in ambito tributario.

Si è però da più parti osservato come il perimetro applicativo della nuova <<nullità>> del provvedimento risulti sostanzialmente coincidente con quello dell'inesistenza giuridica sicché la codificazione delle ipotesi di nullità del provvedimento amministrativo *ex art. 21-septies* non avrebbe alterato il sistema delle invalidità degli atti impositivi imperniato sulla dicotomia inesistenza – annullabilità (187).

⁽¹⁸⁶⁾ In merito, *ex multis* P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2012, pag. 1077; M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.* n. 48/2010, pag. 3969; G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.* n. 12/2006, pag. 1056; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. Fantozzi - A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, pag. 694; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, pag. 235.

⁽¹⁸⁷⁾ G.FALSITTA, *op.ult.cit.*, 355.

Si è quindi detto che <<nulla è cambiato rispetto al passato, in quanto i casi di nullità indicati dalla citata disposizione costituivano già (anche prima del 2005) ipotesi di imperfezione degli atti impositivi alle quali il sistema tributario (...) pur denominandole impropriamente con il termine di inesistenza, riservava il regime della inefficacia *ab origine* con possibilità di efficacia indiretta>> (188).

Di recente, la Corte di cassazione si è espressa con molta chiarezza proprio su questo tema, sancendo che: <<nel sistema delle norme tributarie, il vizio di legittimità dell'atto tributario, annullabile dal Giudice tributario in esito al giudizio di tipo impugnatorio, non ha un differente campo di applicazione in relazione alla maggiore o minore gravità del vizio invalidante ed i vizi di invalidità degli atti tributari, sanzionati a pena di nullità, corrispondono di norma ai vizi di annullabilità degli atti amministrativi>> (189).

L'opinione dominante sembra perciò essere quella secondo cui le ipotesi di nullità degli atti amministrativi ex art. 21-*septies* coincidono sostanzialmente con le ipotesi che la dottrina e la giurisprudenza tributaria denominavano inesistenza dell'atto.

Si fa inoltre da più parti notare che ove la legge tributaria utilizza il termine <<nullità>> vi sarebbe un elevato grado di tecnicismo, sicché si tratterebbe, per la quasi totalità, di casi di annullabilità che devono essere fatti valere attraverso l'impugnazione dell'atto nel termine di decadenza prescritto a tale fine (190).

⁽¹⁸⁸⁾ S.ZAGÁ, *op.cit.*, 102.

⁽¹⁸⁹⁾ Cass. civ., sez. V, sent. 31 gennaio 2013, n. 2373, con nota di S.ZAGÁ, *La regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi vincolati ed il vizio di motivazione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2013,416 e ss..

⁽¹⁹⁰⁾ In questo senso, in relazione alla <<nullità>> prescritta dall'art. 12, co. 7, l. 212/2000 cfr. P.RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art.12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 1077.

Tale ultima posizione sembra condivisibile. Si pensi, ad esempio, all'art. 6, l. 212/2000 in base al quale: “prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente ... a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta ... sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma” o ancora all'art. 11 della medesima legge in materia di accertamento tributario difforme dalla risposta all'interpello c.d. <<ordinario>>, secondo cui: “la risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente ... qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta, anche se desunta ai sensi del periodo precedente, è nullo”. In questi casi la dottrina prevalente ritiene che la violazione dello Statuto del contribuente debba essere fatta valere tramite l'impugnazione nei termini del provvedimento impositivo, in difetto della quale l'atto sarebbe ordinariamente suscettibile di consolidarsi. Nello specifico, in relazione alla sanzione prevista nell'art. 6 dello Statuto, si evidenzia che il riferimento normativo alla <<nullità>> debba essere intesa nel senso di <<annullabilità>> sicché il vizio, ove non dedotto tra i motivi di ricorso, risulterà ordinariamente sanato (191).

(¹⁹¹) Cfr. M.T.MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6. comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI- A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258 ss.; nello stesso senso anche G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss.; v. però *contra* M.BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss..

2.1. *L'ipotesi di nullità degli atti impositivi per violazione del diritto europeo.*

La novella di cui alla l. 15/2005, che ha codificato i vizi del provvedimento amministrativo, non si esprime però in merito al problema degli atti impositivi viziati per violazione della normativa comunitaria. Il problema è evidentemente quale tipologia di vizio sia originata dal conflitto tra provvedimento e diritto europeo.

Molto interessante è poi specificamente il rapporto tra definitività del provvedimento e violazione del diritto UE, anche in relazione alla possibilità di chiedere il rimborso nei termini di prescrizione delle imposte riscosse sulla base di una norma comunitariamente illegittima (192).

Orbene, con riferimento alla tematica *de qua*, risulta innanzitutto opportuno considerare la giurisprudenza dei Tar e del Consiglio di Stato in materia di atti amministrativi viziati per violazione del diritto comunitario. Va segnalato, tuttavia, come le sentenze dei giudici amministrativi non abbiano sempre restituito soluzioni univoche.

Secondo una prima tesi, più risalente, sarebbe doveroso che la p.a. annulli in via di autotutela l'atto in contrasto con il diritto comunitario, salvo che ciò non comporti un pregiudizio dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale. L'annullamento d'ufficio dell'atto in contrasto con il diritto comunitario sarebbe quindi espressione di un'attività vincolata e doverosa, sicché la p.a., una volta accortasi dell' illegittimità di un suo atto, deve annullarlo (193).

In base ad un distinto orientamento, invece, anche a fronte di un atto contrastante con il diritto comunitario, la P.A. conserva un certo margine di

(¹⁹²) In relazione a questa ultima possibilità si v, *ex multis*, A.AMATUCCI, *Prescrizione e decadenza nel diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L.Perrone e C.Berliri), Roma, 2006, 461 e ss..

(¹⁹³) Cons. St., sez. IV, 5 giugno 1998, n. 918.

discrezionalità nel decidere se procedere al suo annullamento in autotutela o, viceversa, conservarlo (194).

La giurisprudenza si mostra poi divisa circa la qualificazione del vizio, in termini di annullabilità (195) ovvero di nullità – inesistenza (196); le sentenze più recenti tendono però ad escludere la disapplicabilità dell'atto, propendendo per una ricostruzione del fenomeno degli atti anticomunitari in chiave di annullabilità, salvo il caso in cui l'atto sia stato adottato sulla base di una norma interna attributiva del potere incompatibile con il diritto comunitario e, quindi disapplicabile (197).

In merito, autorevole dottrina si è espressa nel senso che in almeno due ipotesi il provvedimento impositivo contrastante con il diritto comunitario non sarebbe idoneo a consolidarsi e a diventare definitivo; ossia: (i) qualora il tributo sia istituito in violazione del diritto europeo primario o derivato, sicché il provvedimento impositivo sarebbe attuativo di una legge tributaria nazionale che deve essere disapplicata; e (ii) qualora il tributo sia legittimamente istituito

⁽¹⁹⁴⁾ Cons. St, sez. V, 8 settembre 2008, n. 4263 secondo cui: “un provvedimento amministrativo il cui contenuto sia in contrasto con norme o principi comunitari, non può essere disapplicato dall'amministrazione, sic et simpliciter, ma deve essere rimosso con il ricorso ai poteri di autotutela di cui la stessa amministrazione dispone. L'esercizio di tali poteri deve ritenersi soggetto, anche in questi casi, ai principi che sono a fondamento della legittimità dei relativi provvedimenti, rappresentati dalla contemporanea presenza di preminenti ragioni di interesse pubblico alla rimozione dell'atto, se si tratta di situazioni consolidate o di atti che abbiano determinato un legittimo affidamento in coloro che ne sono interessati, e dalla osservanza delle garanzie che l'ordinamento appresta per i soggetti incisi dall'atto di autotutela, prima fra tutte quella di consentire ai soggetti interessati di partecipare al relativo procedimento”.

⁽¹⁹⁵⁾ Cons. St, sez. IV, 21.2.2005, n. 579; Cons. St., sez. IV, 22.11.2006, n. 6831.

⁽¹⁹⁶⁾ Si v., p. es. T.A.R. Piemonte 8/2/1989 n.34.

⁽¹⁹⁷⁾ Cons. St., sez. V, decisione 19.05.2009 n. 3072, secondo cui: “in un'ottica di integrazione tra i due ordinamenti, la violazione di una norma del diritto comunitario implica un vizio di legittimità che comporta l'annullabilità dell'atto amministrativo con esso contrastante, e non già la nullità (o l'inesistenza), configurabile, invece, nella sola ipotesi in cui il provvedimento nazionale sia stato adottato sulla base di una norma interna (attributiva del potere) incompatibile con il diritto comunitario e, quindi, disapplicabile”.

ma in alcuni casi si ponga in contrasto con il diritto europeo, ad esempio incidendo in misura maggiore e discriminatoria su un non residente (198).

In questi casi il vizio sarebbe rilevabile anche d'ufficio e il provvedimento resterebbe sempre disapplicabile da parte del giudice o dell'amministrazione, sicché sarebbe "probabile che nel sistema della giustizia tributaria la *vis* disapplicativa possa spingere verso il giudizio sul rapporto, indebolendo la preclusività dell'atto" (199)(200).

Altro Autore rileva perspicuamente che: "da un punto di vista europeo la distinzione tra nullità (o inefficacia) ed annullabilità dell'atto impositivo, per violazione di una norma o di un principio di diritto comunitario, molto semplicemente non esiste ... l'inevitabile conseguenza, una volta affermata la definitiva preminenza del diritto comunitario, potrebbe essere la scomparsa del dualismo e la riduzione del binomio annullabilità – nullità (inefficacia) nell'unica categoria dell'invalidità (comunitaria) degli atti di imposizione". Sicché: "il provvedimento che rappresenta l'esito di un procedimento viziato dal mancato rispetto di principi comunitari é illegittimo, e ne devono essere

⁽¹⁹⁸⁾ L.DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 257 e ss.; si v. anche, sul punto G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 127 e ss.; F.TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. Trib., 2005, 1445.

⁽¹⁹⁹⁾ L.DEL FEDERICO, *op.ult.cit.*, 268. Sul punto, si v. anche T.TASSANI, *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T.Tassani, Roma, 2009, 21 e ss..

⁽²⁰⁰⁾ Come noto, vi sono tendenze simili anche per quanto concerne il giudicato. Osserva autorevole dottrina (A.DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in Rass. trib. n. 2/2013, p. 405 e ss.), in relazione alla nota questione della compatibilità dell'interpretazione italiana del giudicato sostanziale esterno di cui all'art. 2909 c.c. con i principi comunitari, come: "l'orientamento volto a superare, sebbene in casi particolari, l'efficacia del giudicato sostanziale, almeno così come interpretato in Italia, sembra fondarsi sull'idea che non possa essere tollerata una decisione definitiva se in palese contrasto con i principi comunitari. Nello spazio giudiziario europeo, l'errore di diritto non può essere mai contemplato, nemmeno se dovessero esaurirsi tutti i mezzi di impugnazione previsti". In argomento, si v. altresì il saggio di R.MICELI, *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpiclub*, in Rass. trib., 2009, 1846 e ss..

sterilizzati gli effetti, al pari di uno che trova la propria giustificazione in una norma sostanziale contraria al diritto comunitario”.

Secondo questa dottrina, la soluzione del problema rappresentato da un atto impositivo comunitariamente illegittimo dovrebbe essere trovata in un doveroso utilizzo del potere di autotutela da parte degli Uffici impositori (ovvero, in alternativa, in un’azione di risarcimento del danno per errata applicazione del diritto comunitario) (201).

La tesi sopra citata pare del tutto equilibrata e coerente con quanto da noi affermato circa la doverosità dell’autotutela in determinate ipotesi; va peraltro detto che la stessa Corte di giustizia, nella sentenza CGE 9 settembre 2003, C-198/01 *Consorzio Industrie Fiammiferi (CIF) – Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* ha affermato che: “l’obbligo di disapplicare una normativa nazionale in contrasto con il diritto comunitario incombe non solo al giudice nazionale, ma anche a tutti gli organi dello Stato, comprese le autorità amministrative, il che implica, ove necessario, l’obbligo di adottare tutti i provvedimenti necessari per agevolare la piena efficacia del diritto comunitario” (202).

3. La tutela invocabile dal privato a fronte di un atto di imposizione nullo. L’azione di nullità nel nuovo codice del processo amministrativo e configurabilità di un’azione di nullità nel processo tributario.

(²⁰¹) Così G. D’ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 131; nello stesso senso v. T.TASSANI, *op.ult.cit.*, 31.

(²⁰²) V. però, *contra*, Cons. Stato, Sez. VI, 3 marzo 2006, n. 1023, secondo cui dalla stessa giurisprudenza comunitaria “si ricava che l’esercizio dei poteri di autotutela non può essere configurato in termini di doverosità con la conseguenza che il vizio della violazione del diritto comunitario non comporta il necessario, e sostanzialmente vincolato, esercizio dei poteri di autotutela da parte dell’amministrazione”.

Rimane ancora da affrontare il tema di quale tutela sia riconosciuta al contribuente a fronte di un atto impositivo <<nullo>> (203).

Secondo una prima tesi: “l’introduzione della nullità come figura generale di invalidità dei provvedimenti amministrativi rende ammissibile, di riflesso, l’azione di nullità davanti al giudice amministrativo, nei confronti di provvedimenti affetti da nullità secondo le nuove previsioni. Parallelamente, deve ammettersi l’azione di nullità davanti al giudice tributario come davanti al giudice amministrativo. Occorre però che gli interpreti si incarichino di rimediare alla mancanza di disciplina dell’azione di nullità” (204). A tale ultimo riguardo, si individuavano i tratti essenziali dell’azione di nullità nell’imprescrittibilità e nella rilevabilità d’ufficio.

Secondo altra dottrina, non sarebbe invece configurabile un’autonoma azione di accertamento della nullità del tutto svincolata dall’impugnazione di atti, in quanto essa non sarebbe facilmente coordinabile con la struttura del processo tributario. Tuttavia, l’incorrere di una nullità invece che di un’annullabilità consentirebbe: i) da un lato, in caso di ricorso contro un atto nullo, l’emanazione di una sentenza di accertamento invece di una decisione costitutiva; ii) dall’altro, la possibilità di dedurre la nullità in occasione del ricorso contro atti successivi. Non vi sarebbe, invece, alcun accesso indiscriminato al processo, nelle forme di una tutela di puro accertamento svincolata dall’impugnativa di uno specifico atto (205).

Si rileva, in questa sede, come le posizioni dottrinali sopra citate siano antecedenti all’introduzione di un’apposita azione per la declaratoria della nullità nell’art. 31, comma 4 (rubricato “*Azione avverso il silenzio e*

⁽²⁰³⁾ In argomento, si v. S.ZAGÁ, *op.cit.*, 144 e ss.; F. TESAURO, *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss.; M.BASILAVECCHIA, *op.ult.cit.*, 357 ss..

⁽²⁰⁴⁾ F.TESAURO, *op.ult.cit.*, 1447 ss..

⁽²⁰⁵⁾ M.BASILAVECCHIA, *op.ult.cit.*, 357 ss.

declaratoria di nullità) del nuovo Codice del processo amministrativo di cui al d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, il quale prevede espressamente un termine di decadenza di centottanta giorni per la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge, fermo restando che, anche una volta decorso tale termine la nullità potrebbe “*sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice*”.

Questa norma è stata criticata dalla stessa dottrina amministrativistica che ha osservato, tra l'altro come “il sistema non è chiaro e non sembra essere simmetrico: l'atto nullo è inefficace di diritto, ma in questo caso la nullità non può essere fatta valere da chi ha interesse a contestare l'atto, decorsi centottanta giorni, ma se la stessa nullità viene invocata – ad esempio – dall'amministrazione, per sottrarsi all'applicazione di un atto nullo favorevole ad un privato, non vi è alcun termine di decadenza per far valere il vizio. Si tratta di un regime che, in relazione a particolari controversie, potrebbe anche porre problemi di costituzionalità” (206).

A nostro avviso, deve sicuramente escludersi che nell'ambito del processo tributario possa trovare applicazione il termine decadenziale previsto dall'art. 31, Codice del processo amministrativo. Vi ostano, *inter alia*, la specialità della normativa processuale tributaria ed il fatto che ai sensi dell'art. 1, co. 2, d.lgs. 546/1992 essa rinvii, per quanto non disposto, alle norme del codice di procedura civile.

Per quanto concerne poi la questione della tutela contro l'atto <<nullò>>, la risposta sembra dipendere dalla posizione che si decide di assumere in relazione alla qualificazione di tale ultimo vizio. Nelle ipotesi in cui la <<nullità>> equivale in realtà ad un'ipotesi di <<annullabilità>> (v. *supra*), sarà necessario adire nei termini il giudice tributario; ove invece la <<nullità>>

⁽²⁰⁶⁾ Così R.CHIEPPA– R.GIOVAGNOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 483.

si dovesse – a seguito di una valutazione caso per caso del disposto normativo – avvicinare di più alla categoria tradizionale dell'«inesistenza», dovranno a nostro avviso ritenersi applicabili le soluzioni (*i.e.* inefficacia *ab origine*; rilevabilità senza limiti di tempo; impossibilità di alcuna sanatoria) individuate dalla dottrina in relazione a quest'ultimo istituto.

CAPITOLO IV

DEFINITIVITÀ E AZIONE DI RISARCIMENTO DEL DANNO

SOMMARIO: 1. Configurabilità di un'autonoma tutela risarcitoria rispetto all'impugnazione del provvedimento impositivo illegittimo. Gli spunti offerti dalla sentenza dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 21 febbraio-23 marzo 2011, n. 3 – 2. Il diritto al risarcimento del danno per omesso esercizio del potere di autotutela: la posizione della dottrina e della giurisprudenza.

1. Configurabilità di un'autonoma tutela risarcitoria rispetto all'impugnazione del provvedimento impositivo illegittimo. Gli spunti offerti dalla sentenza dell'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato 21 febbraio-23 marzo 2011, n. 3.

A partire dalla nota sentenza della Corte di cassazione a sezioni unite 22 luglio 1999, n. 500, é venuto meno l'assunto dell'irresponsabilità della pubblica amministrazione che agisca in modo illecito.

Per le pubbliche amministrazioni in generale, risulta quindi oggi pacifico che la p.a. che danneggi un privato tramite l'adozione di un atto illegittimo è tenuta al risarcimento del danno.

Anche in ambito tributario, non si nega che l'amministrazione finanziaria sia esposta, dal punto di vista civilistico, alle conseguenze del suo agire che si riveli illegittimo.

Al riguardo, l'ordinamento prevalente riconosce al solo giudice ordinario la cognizione sull'accertamento del danno (207) (salve alcune ipotesi riconducibili alla responsabilità processuale aggravata *ex art. 96 c.p.c.*, che

⁽²⁰⁷⁾ In giurisprudenza, in questo senso, *ex multis*, Cass. civ. SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15; Cass. civ., sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4055; Cass. civ. SS.UU. 18 maggio 1995, n. 5477.

possono essere dedotte di fronte al giudice dello stesso giudizio <<dal cui esito si deduce l'insorgenza di detta responsabilità>>) (208).

V'è però anche chi propone di considerare la domanda risarcitoria non una pretesa autonoma, ma uno strumento ulteriore di tutela delle posizioni soggettive azionate davanti alle Commissioni, sicché la giurisdizione tributaria potrebbe legittimamente estendersi anche all'azione di condanna al risarcimento del danno (209).

Il problema é dunque quello del rapporto tra tutela costitutiva e risarcitoria.

In diritto tributario, non si é discusso diffusamente come in diritto amministrativo della cosiddetta <<pregiudizialità>> ossia, della necessità di procedere preventivamente all'annullamento dell'atto amministrativo

⁽²⁰⁸⁾ Da ultimo, nella recente ordinanza Cass. civ., SS.UU., ord. 03 giugno 2013 n. 13899 la Corte ha espressamente ribadito il principio in base al quale: *“le domande risarcitorie in esame vanno ricondotte a pieno titolo nell'ambito applicativo dell'art. 96 cod. proc. civ., in tema di responsabilità processuale aggravata, il quale: a) é applicabile al processo tributario, in virtù del generale rinvio di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992; b) regola tutti i casi di responsabilità risarcitoria per atti o comportamenti processuali, ponendosi con carattere di specialità rispetto all'art. 2043 cod. civ., senza che sia configurabile un concorso, anche alternativo, tra i due tipi di responsabilità (tra le altre, Cass. n. 28226 del 2008 e n. 5069 del 2010); c) non detta tanto una regola sulla competenza, ma disciplina piuttosto un fenomeno endoprocessuale, prevedendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perché nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda che si assume, per l'appunto, temeraria, ma anche e soprattutto perché la valutazione del presupposto della responsabilità processuale è così strettamente collegata con la decisione di merito da comportare la possibilità, ove fosse separatamente condotta, di un contrasto pratico di giudicati (Cass. nn. 9297 e 12952 del 2007, 18344 e 26004 del 2010)”*. Per una bibliografia essenziale sull'applicazione dell'art. 96 c.p.c. al processo tributario, si v., *ex multis*, S. DELLA BONTÁ, *Verso una maggiore autoreponsabilizzazione del Fisco con l'applicazione al processo tributario della responsabilità aggravata*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, 946 e ss.; G.TABET, *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario di merito*, in *Corr. trib.*, 2013, 2381 e ss..

⁽²⁰⁹⁾ Cfr. ad esempio, A.GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla “pienezza” ed “esclusività” della giurisdizione speciale)* in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, 200.

illegittimo onde poter conseguire successivamente il risarcimento del danno (210).

Come noto, a favore della tesi della <<pregiudiziale amministrativa>> militava principalmente l'argomento in base al quale la concessione del rimedio risarcitorio in difetto di previo annullamento del provvedimento amministrativo lesivo finirebbe per essere un modo per eludere il termine di impugnazione previsto a pena di decadenza. A sostegno dell'orientamento contrario, invece, si deduceva che nessuna norma imporrebbe il preventivo esperimento dell'azione d'annullamento per cui l'azione di risarcimento del danno incontrerebbe esclusivamente il limite temporale della prescrizione (211).

Si ritiene comunque in dottrina che le posizioni assunte dalla giurisprudenza amministrativa in tema di pregiudizialità non possano venire in rilievo in campo tributario in quanto la giurisdizione in tema di domanda di risarcimento danni da comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria, sia che appartenga alla giurisdizione del giudice ordinario sia che appartenga al giudice tributario, avrebbe in ogni caso come giudice di legittimità la Corte di Cassazione (212).

La tesi prevalente, per quanto riguarda il diritto tributario, pare quindi essere quella che il risarcimento del danno sia condizionato al previo annullamento

⁽²¹⁰⁾ Cfr., in generale, sul tema R.GAROFOLI, *Tutela risarcitoria e ricorso per annullamento: pregiudizialità interna o autonomia?*, in F.CARINGELLA – R.GAROFOLI, *Trattato di giustizia amministrativa*, Milano, 2006, I, 423 e ss..

⁽²¹¹⁾ In senso favorevole all'autonomia dei rimedi v. *ex pluribus*, R. CARANTA, *La pubblica amministrazione nell'età della responsabilità*, in *Foro. it.*, 1999, c. 3210; ID., *Il ritorno all'irresponsabilità*, in *Urb. e app.*, 2001, p. 666 e ss.; A. PAJNO, *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo*, in (a cura di S. Cassese) *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2001, 72 e ss; in senso contrario G. FALCON, *Risarcimento dei danni e giudizio di spettanza*, in *Dir. proc. amm.*, 2001, 311 e ss..

⁽²¹²⁾ Cfr. G.MARINI – M.CAMPILLI, *La risarcibilità del danno da mancato esercizio dell'autotutela*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, in <http://rivista.ssef.it/>

del provvedimento in quanto: “nel sistema del processo tributario la tutela giurisdizionale dei diritti del contribuente deve svolgersi esclusivamente attraverso l’impugnazione di specifici atti dell’amministrazione i quali costituiscono il veicolo di accesso al giudizio, cui si perviene solo per il tramite di detta impugnazione con l’esclusione quindi di ogni azione di accertamento negativo del debito di imposta sia dinanzi le Commissioni, che a maggior ragione, dinanzi al giudice ordinario” (213).

La questione viene dunque risolta, sul piano processuale, richiamando le caratteristiche del processo tributario come giudizio di impugnazione di atti.

Si osserva in questa sede come queste problematiche non sembrano però essere così dissimili da quelle già approfondite dalla dottrina e dalla giurisprudenza in merito alla c.d. <<pregiudiziale amministrativa>>.

Al riguardo, si è già rilevato, nel cap. I, come in campo tributario l’atto definitivo in conseguenza di preclusioni processuali o per omessa impugnazione non contiene alcun accertamento positivo sulla legittimità del proprio contenuto, perché non è questa a risultare definitivamente accertata.

Non risulterebbe quindi del tutto incongruo trarre una conclusione coerente con queste premesse e cioè che l’accertamento *incidenter tantum* dell’illegittimità di un provvedimento impositivo non potrebbe risultare precluso dall’inoppugnabilità del provvedimento stesso (né il diritto al risarcimento del danno esserne per ciò solo disconosciuto), giacché, a nostro avviso l’illegittimità dell’atto non viene sanata dalla sua inoppugnabilità, ma rimane <<limitatamente annullabile>>, sia pure solo dall’Amministrazione finanziaria.

Se dunque si può dire che nel diritto tributario, come nel diritto amministrativo, l’inoppugnabilità non si traduce in convalida del provvedimento illegittimo né aggiunge alcunché allo stesso, dal punto di vista sostanziale, allora si dovrebbe

(²¹³) P.ROSSI, *op.ult.cit.*, 1591 e ss..

ritenere applicabile anche per quanto concerne la materia fiscale il ragionamento secondo cui il comportamento tenuto dall'amministrazione "prima nell'adottare l'atto e poi nell'eseguirlo, non perde i suoi tratti di comportamento illegittimo, fonte di responsabilità, per il fatto che dell'atto non sia stato chiesto l'annullamento (...). Lo stesso vale a proposito del comportamento consistito nel mantenere l'atto o nel darvi esecuzione per essere mancata la domanda di annullamento, anche se il non averlo la parte chiesta può rilevare come comportamento che ha concorso a provocare il danno" (214).

L'unico dubbio sembrerebbe quello di capire se in campo tributario il <<principio di autodiligenza>> assuma una valenza maggiormente pregnante, rispetto al diritto amministrativo, tale da scongiurare un simile esito.

Al riguardo, si può dire che, probabilmente, il principio secondo cui se il privato non ha impugnato, *imputet sibi*, è fortemente radicato nel sistema, alla stregua di una <<sanzione>> rispetto ad un comportamento omissivo con forti implicazioni, a nostro avviso, in qualche modo anche di natura <<morale>> più che strettamente giuridiche. Si è già visto come proprio nella dottrina tedesca, come noto fortemente influenzata da una concezione anche etico-morale del diritto, si sia coniata l'espressione secondo cui: "*Wer den Rechtsschutz nicht ehrt, ist der Entschädigung nicht wert*" (chi non onora la tutela giurisdizionale non merita alcun indennizzo) (215).

Ovviamente, una conclusione di questo tipo, che avalli un ragionamento per cui l'inoppugnabilità equivale a <<convalida>> del provvedimento, si porrebbe da un punto di vista fortemente autoritario e non sarebbe quindi condivisibile dal nostro punto di vista.

(²¹⁴) Così Cass. SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30254 in Riv. Dir. Proc., 2009, 2, 449.

(²¹⁵) V. *supra*, in nota n. 9.

E tuttavia, non è inopportuno evidenziare anche l'aspetto della responsabilità del soggetto passivo che abbiamo chiamato <<autodiligenza>> per capire se sul versante del risarcimento del danno l'omessa impugnazione produca una conseguenza di qualche tipo.

Uno spunto risolutivo, al riguardo, viene dall'evoluzione della giurisprudenza amministrativa in tema di pregiudizialità.

Di recente, infatti, sul tema della c.d. <<pregiudizialità amministrativa>>, si è pronunciata l'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato con decisione del 21 febbraio-23 marzo 2011, n. 3, chiarendo in modo definitivo il rapporto tra azione di annullamento del provvedimento amministrativo e azione di risarcimento del danno anche alla luce delle nuove norme contenute nel Codice del processo amministrativo il quale – si legge nella sentenza – “ in coerenza con il criterio di delega fissato dall'art. 44, comma 2, lettera b, n. 4, della legge 18 giugno 2009, n. 69, ha superato la tradizionale limitazione della tutela dell'interesse legittimo al solo modello impugnatorio, ammettendo l'esperibilità di azioni tese al conseguimento di pronunce dichiarative, costitutive e di condanna idonee a soddisfare la pretesa della parte vittoriosa”.

Da ciò il supremo organo di giustizia amministrativa trae una prima conclusione della “trasformazione del giudizio amministrativo, ove non vi si frapponga l'ostacolo dato dalla non sostituibilità di attività discrezionali riservate alla pubblica amministrazione, da giudizio amministrativo sull'atto, teso a vagliarne la legittimità alla stregua dei vizi denunciati in sede di ricorso ... a giudizio sul rapporto regolato dal medesimo atto, volto a scrutinare la fondatezza della pretesa sostanziale azionata”.

La posizione dell'Adunanza plenaria, sul piano della pregiudizialità amministrativa, si colloca in una posizione intermedia tra la tesi

dell'autonomia dei giudizi e quella della necessaria previa impugnazione del provvedimento amministrativo.

In particolare, l'Adunanza plenaria afferma che l'art. 30, comma 3, del codice del processo amministrativo, nel prevedere che “nel determinare il risarcimento il giudice valuta tutte le circostanze di fatto e il comportamento complessivo delle parti e, comunque, esclude il risarcimento dei danni che si sarebbero potuti evitare usando l'ordinaria diligenza, anche attraverso l'esperimento degli strumenti di tutela previsti”, pur non evocando in modo esplicito il disposto dell'art. 1227, comma 2, del codice civile, afferma che l'omessa attivazione degli strumenti di tutela previsti costituisce, nel quadro del comportamento complessivo delle parti, dato valutabile, alla stregua del canone di buona fede e del principio di solidarietà, ai fini dell'esclusione o della mitigazione del danno evitabile con l'ordinaria diligenza.

Da ciò si fa derivare “la rilevanza sostanziale, sul versante prettamente causale, dell'omessa o tardiva impugnazione come fatto che preclude la risarcibilità di danni che sarebbero stati presumibilmente evitati in caso di rituale utilizzazione dello strumento di tutela specifica predisposto dall'ordinamento a protezione delle posizioni di interesse legittimo onde evitare la consolidazione di effetti dannosi”.

La mancata impugnazione del provvedimento, non pone quindi un problema di ammissibilità della domanda risarcitoria, ma é, nondimeno, idonea ad incidere sulla pretesa vantata, come espressamente si evince dal dettato di cui all'art 30 del nuovo codice. Del resto, rammenta l'Adunanza Plenaria, la regola della non risarcibilità dei danni evitabili con l'impugnazione del provvedimento è ricognitiva di principi già evincibili alla stregua di una interpretazione evolutiva del capoverso dell'articolo 1227 c.c. Tale regola è applicabile pertanto anche alle azioni risarcitorie proposte prima dell'entrata in vigore del

codice del processo amministrativo, essendo espressione, sul piano teleologico, del più generale principio di correttezza nei rapporti bilaterali, mirando a prevenire comportamenti opportunistici che intendano trarre occasione di lucro da situazioni che hanno leso in modo marginale gli interessi dei destinatari tanto da non averli indotti ad attivarsi in modo adeguato onde prevenire o controllare l'evolversi degli eventi.

Sicché: “la scelta di non avvalersi delle forme di tutela specifica previste dall'ordinamento che avrebbero plausibilmente evitato, in tutto o in parte il danno, integra violazione dell'obbligo di cooperazione, che spezza il nesso causale e, per l'effetto, impedisce il risarcimento del danno evitabile. Detta omissione rende configurabile un comportamento complessivo di tipo opportunistico del privato, che per un verso non impugna il provvedimento amministrativo che ritiene illegittimo e per altro verso propone successivamente domanda di risarcimento di un danno che la tempestiva azione di annullamento avrebbe scongiurato. Tale condotta viola palesemente il canone della buona fede e il principio di auto-responsabilità cristallizzato dall'art. 1227, comma 2, c.c., che implica la non risarcibilità del danno evitabile”.

Ciò appare di estremo interesse ai fini del discorso che si sta cercando di portare avanti e fornisce una risposta che si ritiene perfettamente adeguata al quesito.

Da un lato, infatti, la definitività dell'atto impositivo non potrebbe essere intesa quale <<convalida>> del provvedimento viziato, dall'altro tuttavia, l'inoppugnabilità si riverbera nella preclusione del diritto al risarcimento del danno posto che, come insegna autorevole dottrina, il dovere di buona fede e

correttezza impegna anche il soggetto passivo e non solo l'amministrazione finanziaria (216).

2. Il diritto al risarcimento del danno per omesso esercizio del potere di autotutela: la posizione della giurisprudenza.

Come noto, la giurisprudenza della Corte di cassazione ha affermato che è risarcibile il danno causato dal mancato esercizio del potere di autotutela (217). In particolare, andrebbe ristorato il danno per atto impositivo illegittimo nel caso in cui l'amministrazione finanziaria abbia omesso di annullare l'atto, pur in presenza dell'istanza di autotutela, costringendo il contribuente ad adire la Commissione tributaria (218).

Nella recente sentenza Cass. civ., sez. III, 20 aprile 2012, n. 6283 la Corte di cassazione ha poi riconosciuto la risarcibilità di tale danno, specificando però che non è sufficiente, ai fini della tutela risarcitoria, <<l'obiettiva illegittimità del comportamento della P.A. (nel caso di specie della pretesa tributaria), ma occorre che tale illegittimità sia connotata da un *quid pluris*, che viene identificato nella violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione>>. Risulterà quindi necessario verificare non solo che la condotta abbia cagionato l'evento e che si sia verificato un danno, ma anche che <<essa sia qualificata dall'elemento soggettivo del dolo o della colpa>>.

Quest'ultima decisione pare confermare quanto da noi sostenuto circa l'autonomia, sia pure parziale, in quanto temperata dall'applicazione dell'art. 1227 c.c., del giudizio di risarcimento del danno rispetto all'inoppugnabilità

⁽²¹⁶⁾ M.TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2008, 285 e ss..

⁽²¹⁷⁾ Si v., tra le altre, Cass. civ., Sez. III, Sent., 20 aprile 2012, n. 6283; Cass., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in *Obbligazioni e Contratti*, 2010, 238 e ss., con nota di G.CORASANITI.

⁽²¹⁸⁾ V., sul punto, V.CINGANO, *La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 31.

del provvedimento impositivo e sembra fornire un ulteriore elemento a sostegno della tesi secondo cui l'omessa impugnazione non implica che i vizi dell'atto siano in alcun modo sanati (l'atto rimane infatti rimuovibile in via di autotutela), ma unicamente la consumazione del potere di adire la via giurisdizionale.

CAPITOLO V

DEFINITIVITÀ E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il termine per il rimborso dell'imposta pagata in assenza di presupposto. Vaglio alla luce del principio di capacità contributiva dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'omessa presentazione della dichiarazione rettificativa "in melius" ex art. 2, comma 8-bis d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 preclude il successivo rimborso nei quarantotto mesi dell'imposta versata in eccesso. – 3. Il rimborso dell'imposta pagata indebitamente per circostanze sopravvenute. – 4. I prelievi anticipati rispetto alla definitività della fattispecie: profili costituzionali.

1. *Premessa.*

A conclusione del presente lavoro, rimane ancora da affrontare il rapporto tra definitività e capacità contributiva.

Si é consapevoli che l'argomento é evidentemente di tale spessore e delicatezza da poter costituire l'oggetto di una ricerca autonoma; non ci si prefigge, quindi, l'intento di fornirne un'esaustiva e organica trattazione, quanto piuttosto sottolineare alcuni aspetti di particolare rilevanza, che ci sembrano poter completare il percorso tracciato nel presente lavoro.

Il problema fondamentale, al riguardo, é rappresentato dalla forte tensione esistente tra la capacità contributiva effettiva e il prelievo legittimo (perché ricollegabile a fatti reali e risultante da un procedimento non viziato).

Come noto, sul punto si é già pronunciata la Corte Costituzionale nell'ordinanza 2 aprile 1999, n. 114.

La questione di costituzionalità riguardava l'art. 16, comma 3, d.p.r. 636/1972, laddove non consentiva l'impugnazione dell'iscrizione a ruolo preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento non autonomamente impugnato, anche nel caso in cui detto avviso contenesse errori di fatto.

Secondo il giudice rimettente, tale norma precludeva al contribuente, che non avesse impugnato l'atto di accertamento fondato su un errore di fatto, la

possibilità di sottrarsi ad una pretesa fiscale sicuramente ingiusta e non proporzionata alla sua capacità contributiva effettiva; inoltre, l'esigenza di certezza e stabilità degli atti amministrativi non potrebbe comunque comportare il sacrificio del principio di capacità contributiva garantito dall'art. 53, primo comma, della Costituzione.

Il Presidente del Consiglio dei ministri, difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedeva che la questione fosse dichiarata infondata "in base alla ritenuta coerenza della norma denunciata con tutto il sistema del diritto positivo, che, al fine di assicurare la certezza dei rapporti giuridici, provvederebbe a fissare termini perentori per l'impugnazione degli atti amministrativi"; sosteneva inoltre che l'infondatezza della questione fosse "ancora più evidente, considerando che l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque procedere ad annullare, in via di autotutela ... l'atto di accertamento fondato su un errore di fatto anche se divenuto definitivo per la mancata impugnazione".

La Corte costituzionale, tuttavia, dichiarava la manifesta inammissibilità della questione proposta in ragione del fatto che: "il principio della capacità contributiva, evocato quale parametro esclusivo dalla Commissione rimettente, riguarda la disciplina sostanziale del sistema tributario ed esula perciò dalla disciplina del processo tributario oggetto della censura di illegittimità costituzionale".

Va subito detto che questa ordinanza si inserisce nel solco di un orientamento consolidato tracciato dalla Corte costituzionale e non è quindi la prima decisione ad esprimersi in questi termini.

2. Il termine per il rimborso dell'imposta pagata in assenza di presupposto. Vaglio alla luce del principio di capacità contributiva dell'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'omessa presentazione della dichiarazione

rettificativa “in melius” ex art. 2, comma 8-bis d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322 preclude il successivo rimborso nei quarantotto mesi dell’imposta versata in eccesso.

Il problema della definitività del rapporto di imposta e delle interrelazioni di esso con il principio di capacità contributiva é emerso nella giurisprudenza costituzionale innanzitutto nell’ambito delle norme sul rimborso dei versamenti diretti.

Nell’ordinanza 8 luglio 1992, n. 322, la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 38 d.p.r. 602/1973 che era stata denunciata sotto tre diversi profili ed in particolare:

- i) in relazione all’art. 3 Cost., perché vi sarebbe un’ingiustificata disparità di trattamento tra Fisco e contribuente, posto che l’art. 43 d.p.r. 29 settembre 600/1973 prevede termini più ampi per l’accertamento delle imposte evase;
- ii) in relazione all’art. 53 Cost., perché la decadenza del diritto del contribuente di ripetere quanto indebitamente pagato in mancanza del presupposto di imposta configurerebbe una violazione del principio di capacità contributiva;
- iii) con l’art. 24 Cost., perché il termine di diciotto mesi allora sancito per il rimborso non sarebbe congruo in relazione all’effettività del diritto di difesa, tenuto conto che non c’è contemporaneità tra il momento del versamento e quello di conoscenza dell’errore.

La Corte, tuttavia, ha sancito l’infondatezza delle questioni proposte, richiamando la propria giurisprudenza antecedente, in particolar modo ritenendo che nessuna *par condicio* tra Fisco e contribuente sarebbe ravvisabile in relazione ai diversi termini per l’accertamento e per il rimborso, posto che essi attengono a situazioni ed esigenze diverse che ben poteva il legislatore regolare in modo differente; che per le stesse ragioni non risulti violato il

diritto alla difesa (219); che, infine, non vi sia alcuna violazione del principio di capacità contributiva posto che il principio della capacità contributiva, riguardando l' idoneità del soggetto all' obbligazione d' imposta, attiene alla garanzia sostanziale della proporzionalità dell' imposta stessa alla capacità del contribuente e non può, quindi, riferirsi alla materia del processo tributario (220).

La Corte costituzionale pare quindi ritrarsi dal vagliare alla luce del principio di capacità contributiva la disciplina procedimentale o processuale, sostenendo che esso riguarda soltanto le norme sostanziali.

O meglio, un sindacato alla stregua dell' art. 53 Cost. sarebbe ammesso solo su regole le quali, benché inserite in una disciplina non sostanziale, possano comportare un prelievo fondato su una base fittizia, mentre rimarrebbero estranee al principio di capacità contributiva le regole concernenti semplici modalità formali o procedurali (221).

Autorevole dottrina, in relazione a questo tema, ha ritenuto che se il termine sancito per chiedere la restituzione dei tributi versati in assenza di presupposto é a tal punto esiguo da rendere di fatto impossibile il rimborso medesimo, allora il problema non si pone più in chiave procedimentale o processuale, ma investe direttamente la natura sostanziale del rapporto tributario e quindi la capacità contributiva. Secondo questo Autore, sarebbe poi auspicabile giungere ad una situazione di perfetta parità tra Fisco e contribuente, nella quale le procedure di rimborso possano assumere un certo grado di uniformità per tutto

⁽²¹⁹⁾ V. Corte Cost ord. 19 novembre 1985, n. 305; ord. 27 novembre 1987, n. 545; sent. 27 dicembre 1991, n. 494.

⁽²²⁰⁾ V. Corte Cost ord. 21 febbraio – 2 marzo 1990, n. 108.

⁽²²¹⁾ V., sul punto, R.SCHIAVOLIN, *Commento all' art. 53 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 204-205.

il sistema tributario, con termini di decadenza e di prescrizione rispettosi della parità Fisco contribuente (222).

L'argomento risulta ancora attuale e meritevole di approfondimento.

Difatti, nonostante il legislatore, con la l. 133/1999 abbia poi esteso a quarantotto mesi (dai diciotto mesi previsti prima della novella) il termine decadenziale per la presentazione dell'istanza di rimborso nel comparto delle imposte dirette, secondo un orientamento giurisprudenziale, da ultimo seguito anche dalla recentissima ordinanza Corte di cassazione 17 dicembre 2013, n. 28191: "il contribuente, per ottenere il rimborso di quanto indebitamente pagato per effetto di errori od omissioni da lui commessi in proprio danno nella dichiarazione, deve presentare dichiarazione integrativa non oltre il termine per la presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo, ai sensi del d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8-bis".

Il paradosso é che in questo modo si viene a ridurre addirittura il termine per il rimborso previsto prima della riforma di cui alla l. 133/1999.

La Corte di cassazione tende però ad escludere che l'esiguità del termine per la presentazione della dichiarazione rettificativa "*in melius*" violi l'art. 53 Cost.

Si legge in particolare nella sentenza 4 aprile 2012, n. 5373 che: "non appare giustificato il dubbio sulla legittimità costituzionale della disciplina in esame.

Il potere di emendare la dichiarazione per correggerne errori di fatto e di diritto trova certamente la sua fonte anche nell'art. 53 Cost., ma spetta al legislatore trovare un ragionevole contemperamento con l'esigenza di buon andamento, razionalità e speditezza dell'azione amministrativa, che richiede il rispetto di forme e termini nello svolgimento del procedimento di accertamento. Non si pone quindi in contrasto con il dettato costituzionale una disciplina che, senza negare radicalmente la rettificabilità della dichiarazione, sottoponga l'esercizio

(²²²) Cfr. G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 184-185.

della relativa facoltà all'adempimento di oneri di forma o a termini che non ne rendano eccessivamente difficile l'esercizio".

A nostro avviso tuttavia, potrebbe essere contestabile proprio quest'ultimo profilo: non é affatto detto, infatti, che il contribuente, nel breve termine previsto per la dichiarazione del periodo di imposta successivo, sia in grado di avvedersi dell'errore commesso in sede di dichiarazione (si pensi, ad esempio, al caso in cui un nuovo indirizzo interpretativo emerga solo successivamente).

Va però sottolineato che la Corte costituzionale ha in linea generale sanzionato con l'illegittimità costituzionale le sole ipotesi in cui la restituzione viene resa del tutto impossibile, in quanto la legge stessa non ne prevedeva l'eventualità (223).

Più probabile, a nostro avviso, che sia invece la Corte di cassazione ad utilizzare il richiamo al principio di capacità contributiva per confermare l'orientamento più garantista. Ciò, peraltro, ha già trovato puntuali riscontri in alcune sentenze di legittimità.

Ad esempio, nella sentenza 4 aprile 2012, n. 5399, la Corte afferma: "il criterio non è sovvertito dalla previsione del d.p.r. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis applicabile *ratione temporis* alla fattispecie, posto che, nell'ambito della relativa formulazione, il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo appare doversi ritenere (anche per il dovuto ossequio ai principi di cui agli artt. 53 e 97 Cost., evocati

(²²³) Si v., per es., Corte cost., 12 novembre 1985, n. 285, ove dichiara: "l'illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 del r.d. 30 dicembre 1923 n. 3269 (approvazione del testo di legge del registro) nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta graduale di registro, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza di condanna al pagamento di una somma di denaro ovvero la sentenza con la quale era stato ordinato il rilascio e l'attribuzione di un bene"; Corte cost. 28 luglio 1976, n. 198; Corte cost. 14 dicembre 1972, n. 200.

dalla sopra richiamata giurisprudenza) necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17, indicata nella successiva proposizione della disposizione”.

3. *Il rimborso dell'imposta pagata indebitamente per circostanze sopravvenute*

Si è visto come nel sistema tedesco esista un procedimento di correzione in seguito a fatto retroattivo (*Berichtigung wegen Eintritts eines rückwirkendes Ereignisses*) (175, co. 1, n. 2 AO), che impone di modificare l'accertamento quando accade un fatto fiscalmente rilevante per i periodi di imposta già trascorsi (ad esempio, l'annullamento di un contratto o la revoca di una donazione nei suoi effetti sull'imposta sulle donazioni).

Nel nostro ordinamento, l'art. 21, d.lgs. 546/1992 fissa la decorrenza del termine per la presentazione della domanda di restituzione in due anni dal pagamento ovvero: “se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”.

In altre leggi di imposta si trovano disposizioni specifiche: osserviamo, tuttavia, che dette norme sono spesso tese, più che altro, a circoscrivere (quando non a precludere del tutto), le ipotesi di rimborso a seguito di circostanze sopravvenute.

Si può quindi dire che non sempre dal mutamento retroattivo del presupposto discende l'obbligo di restituzione sebbene, in astratto, questo dovrebbe essere imposto dal principio di capacità contributiva.

Vi sono infatti delle ipotesi in cui la legge pone limitazioni alla restituzione dei tributi pagati indebitamente in forza di circostanze sopravvenute, con l'obiettivo di evitare elusioni di imposta (224).

⁽²²⁴⁾ G.FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale.*, 2012, 862.

Con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, la problematica è stata affrontata dalla dottrina evidenziando una pluralità di possibili episodi (p.es., la dichiarazione di nullità o annullamento di disposizioni testamentarie; l'avveramento della condizione risolutiva ecc.) in cui la situazione originaria viene retroattivamente modificata, profilandosi così un problema di restituzione dell'imposta già pagata in forza di un titolo valido e divenuta successivamente indebita (225).

La norma specifica sulle restituzioni è l'art. 42, d.lgs. 346/1990, che disciplina una varietà di ipotesi in cui l'imposta pagata in eccesso deve essere rimborsata (226). Va poi considerato l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, che disciplina il caso in cui l'istituzione di erede è sottoposta a condizione risolutiva. In questa ipotesi, secondo una tesi dottrinale, non dovrebbero

⁽²²⁵⁾ G.GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Milano, 2008, 181 e ss..

⁽²²⁶⁾ Art. 42, d.lgs. 346/1990: "1. Deve essere rimborsata, unitamente agli interessi, alle soprattasse e pene pecuniarie eventualmente pagati, l'imposta: a) - pagata indebitamente o risultante pagata in più a norma dell'art. 40, commi da 1 a 3; b) - relativa a beni e diritti riconosciuti appartenenti a terzi, con sentenza passata in giudicato, per causa anteriore all'apertura della successione a seguito di evizione o rivendicazione ovvero di nullità, annullamento, risoluzione, rescissione o revocazione dell'atto di acquisto; c) - pagata in conseguenza di dichiarazione giudiziale di assenza o di morte presunta, quando lo scomparso fa ritorno o ne è accertata l'esistenza; d) - pagata da enti ai quali è stata negata l'autorizzazione ad accettare l'eredità o il legato, ovvero da eredi e legatari se l'ente ottiene tardivamente il riconoscimento legale; e) - risultante pagata o pagata in più a seguito di sopravvenuto mutamento della devoluzione ereditaria; f) - risultante pagata in più a seguito di accertamento, successivamente alla liquidazione, dell'esistenza di passività o della spettanza di riduzioni e detrazioni; g) - risultante pagata in più a seguito di accertamento della parentela naturale successivamente alla liquidazione; h) - risultante pagata in più a seguito della chiusura del fallimento del defunto dichiarato dopo la presentazione della dichiarazione della successione. 2. Il rimborso, salvo il disposto dell'art. 40, commi 1 e 3, deve essere richiesto a pena di decadenza entro tre anni dal giorno del pagamento o, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione. La domanda deve essere presentata all'ufficio competente, che deve rilasciarne ricevuta, ovvero essere spedita mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento".

esservi ostacoli al rimborso del tributo in favore del soggetto che l'ha versato e che ha perduto definitivamente il diritto di partecipazione all'eredità (227).

Vi sono poi casi meno pacifici. Si segnala, ad esempio, il problema rappresentato dalla dubbia rilevanza sul piano tributario delle cause civilistiche di nullità dell'atto gratuito.

Sul punto, nella recente sentenza Cass. 8 gennaio 2012, n. 634 la Suprema Corte ha statuito che nel caso di donazione nulla per carenza di requisiti formali, l'imposta rimane dovuta in quanto: "il presupposto per l'applicabilità dell'imposta sulle donazioni va individuato nel trasferimento per scopo di liberalità ... senza che abbia rilevanza alcuna l'inosservanza della forma dell'atto pubblico, richiesta a pena di nullità dall'art. 782 c.c. ... un diverso criterio di applicazione dell'imposta si presterebbe a prassi elusive ... contrarie al principio di effettività dell'imposizione in ragione della capacità contributiva, ai sensi dell'art. 53 Cost."

Un altro esempio di ritenzione, che potrebbe apparire illegittima se non fosse giustificata da una *ratio* tipicamente antielusiva, è dato dall'art. 38, comma 2, d.p.r. 131/1986, rubricato "*Irrilevanza della nullità e dell'annullabilità dell'atto*" ove prevede che l'imposta pagata in misura eccedente deve essere restituita nella parte eccedente la misura fissa ma solo quando l'atto sia dichiarato nullo o annullabile, per causa non imputabile alle parti, con sentenza passata in giudicato, e non sia suscettibile di ratifica, convalida o conferma.

Si segnala, al riguardo, che con riferimento alla disciplina di cui al r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, autorevole dottrina, partendo dal presupposto secondo cui: "se la capacità economica manifestata dal fatto imponibile viene meno sin dall'origine, è necessario che anche il corrispondente concorso alle spese pubbliche venga meno sin dall'origine", ha ritenuto sicuramente illegittima la

⁽²²⁷⁾ G.GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Milano, 2008, 175.

norma di cui all'art. 12 del medesimo r.d., secondo cui le tasse di registro regolarmente percepite non potevano essere restituite in caso di riforma, risoluzione, rescissione o per effetto di condizione risolutiva (228).

Peraltro, la stessa Corte costituzionale é più volte intervenuta dichiarando l'illegittimità degli art. 12 e 14 r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269: a) “nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione della imposta proporzionale, l'ipotesi che sia stata riformata la sentenza con la quale si attua il trasferimento di un diritto” (Corte Cost., sent. 14 dicembre 1972, n. 200); b) “nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza, in cui si contenga l'enunciazione di un atto soggetto a registrazione o da cui si desuma la retrocessione di un diritto” (Corte cost., 28 luglio 1976, n. 198); c) “nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta graduale di registro, le ipotesi che sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza di condanna al pagamento di una somma di denaro ovvero la sentenza con la quale era stato ordinato il rilascio e l'attribuzione di un bene” (Corte cost., 13 novembre 1985, n. 285).

Un caso interessante in cui il rimborso dell'imposta di registro per fatti sopravvenuti é stato ritenuto ammissibile dalla giurisprudenza di merito è quello in cui, a seguito di una compravendita, l'acquirente versava le imposte dovute per la registrazione; tuttavia, successivamente, il conduttore del locale esercitava il diritto di riscatto dell'immobile stante l'omessa comunicazione della parte venditrice prevista dalla disciplina delle locazioni di immobili urbani (229).

Vi sono ovviamente molte altre ipotesi in cui la preclusione al rimborso per fatti sopravvenuti può apparire poco coerente con il principio di capacità contributiva.

⁽²²⁸⁾ F.MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 362.

⁽²²⁹⁾ Comm. trib. prov. Roma, sez. I, 12 novembre 2008 n. 361.

Ciò che preme segnalare, in questa sede, è primariamente la frammentazione delle discipline, che rende difficile individuare un criterio generale, al di là dell'ovvia considerazione per cui le regole che escludono interamente la possibilità di un rimborso, ove non adeguatamente giustificate ed inquadrare in una disciplina complessiva, sono sempre a rischio di incostituzionalità mentre si riconosce in genere, la discrezionalità del legislatore nello stabilire termini più o meno stringenti per l'esercizio di tali diritti, senza che questo possa essere sindacato sul piano della violazione dei principi costituzionali (salvo ipotesi estreme, in cui il termine è a tal punto esiguo da impedire o fortemente limitare l'esperimento dei mezzi di tutela) (230).

4. I prelievi anticipati rispetto alla definitività della fattispecie: profili costituzionali.

Rimane da affrontare, da ultimo, il problema dei prelievi anticipati rispetto alla definitività della fattispecie (231).

Ci si riferisce, nello specifico, alle disposizioni concernenti la riscossione provvisoria del tributo in pendenza di giudizio ed in particolare:

i) alla disciplina generale sancita dall'art. 68, commi 1 e 2, d.lgs. 546/1992;

⁽²³⁰⁾ Si noti che in materia tributaria la giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato il c.d. "principio di effettività", in base al quale: "spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai soggetti in forza delle norme di diritto comunitario", tuttavia dette modalità "non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (v., in particolare, sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, *Rewe*, e 24 settembre 2002, causa C-255/00, *Grundig Italiana*; 9 dicembre 2003, causa C 129/00 *Commissione c. Italia*). Sul punto, cfr. V.NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Milano, 2010, 224.

⁽²³¹⁾ Si è consapevoli che il tema non è strettamente pertinente all'argomento affrontato, trattandosi di problematiche "anteriori" rispetto al verificarsi della definitività. Si ritiene comunque interessante arricchire la trattazione con alcuni brevi cenni al riguardo.

ii) alle norme speciali disciplinate dalle singole leggi di imposta, ed in particolare, per citare le più significative, all'art. 56 d.p.r. 131/1986 per l'imposta di registro, richiamato anche dall'art. 13, d.lgs. 347/1990 in materia di imposte ipocatastali, all'art. 40 d.lgs. 347/1990 sull'imposta successioni e donazioni;

iii) alla disciplina di cui all'art. 19, d.lgs. 472/1997 in materia di sanzioni amministrative tributarie;

iv) alle nuove norme previste dall'art. 29, d.l. 78/2010 in materia di "concentrazione della riscossione nell'accertamento".

Come evidenziato dalla migliore dottrina, il problema è legato al fatto che la capacità contributiva su cui poggia l'accertamento oggetto di contestazione non é stata ancora definitivamente accertata, sicché la medesima potrebbe essere inesistente (232).

Secondo altra autorevole dottrina, la legittimità della riscossione anticipata rispetto alla pronuncia giudiziale dovrebbe essere valutata alla luce dei rimedi previsti dal legislatore. Il riferimento va alle garanzie giudiziarie e, ad esempio, alla possibilità di versare l'intera imposta solamente dopo la pronuncia della sentenza della Commissione tributaria provinciale, o ad una adeguata combinazione tra efficacia esecutiva delle pronunce e il potere di disporre la sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato (233).

La Corte costituzionale, tuttavia, nella sentenza 30 dicembre 1999, n. 464, non si è dimostrata dello stesso avviso, ed in particolare ha affermato che: "per il principio di esecutività degli atti provenienti da un'autorità nell'esercizio di pubblici poteri, il soggetto privato è tenuto ad adempiere e l'adeguata tutela di

⁽²³²⁾ Si v., sul punto, F.MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 354-356.

⁽²³³⁾ Si v., sul punto, L.TOSI, in F.MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 144 e ss..

fronte all'Amministrazione può risultare dalla facoltà riconosciuta di ricorrere ad un giudice entro un termine ragionevole, in modo da poter ottenere la sospensione della esecuzione dell'atto impugnato. L'adeguata tutela dei propri diritti, attraverso la possibilità riconosciuta a tutti di agire in giudizio, non esige come soluzione obbligata per il legislatore, né l'indifferenziata sospensione *ope legis* della esecuzione per il fatto della impugnazione, né una graduazione o frazionamento della esazione coattiva”.

A nostro avviso, ogni valutazione circa l'illegittimità costituzionale della riscossione provvisoria deve essere adattata in relazione alle diverse norme che ne disciplinano le modalità

In particolare, sono certamente insopportabili e pertanto a nostro avviso in forte tensione con il principio di capacità contributiva i casi in cui, come avviene per la riscossione dell'imposta di registro principale e complementare (salvo il caso di accertamento di maggior valore) (234) viene iscritto a ruolo l'intero ammontare dell'imposta e, ove il contribuente non versi entro il termine per proporre ricorso, è applicata ed in genere immediatamente iscritta a ruolo anche la sanzione del 30% per omesso versamento ai sensi dell'art. 13, d.lgs. 472/1997 (235).

Diversamente, la disciplina della riscossione provvisoria prevista dal d.l. 78/2010, dopo le modifiche successivamente apportate dalla l. 106/2011,

⁽²³⁴⁾ Art. 56 d.p.r. 131/1986.

⁽²³⁵⁾ Con il rischio che la sanzione venga ritenuta comunque dovuta anche a seguito di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria (ma v. sul punto, la recente Commissione tributaria regionale della Lombardia, sentenza n. 106/13/12, secondo la quale: “è priva di pregio l'affermazione dell'Ufficio, secondo la quale il mancato pagamento nel termine del tributo determina automaticamente e indipendentemente dalle sorti del medesimo, l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 13 d.lgs. 471/97, pari al 30% dell'imposta accertata. Ciò perché nell'ipotesi, ricorrente nel caso in esame, di annullamento del tributo principale in forza di pronuncia dell'A.G. viene meno il presupposto per l'erogazione della sanzione”).

prevede ora un periodo di sospensione automatica di 180 giorni durante i quali l'agente della riscossione non potrà esperire atti esecutivi.

Perciò, si ritiene che tali norme, unitamente alla possibilità di sospensione giudiziale prevista dall'art. 47 d.lgs. 546/1992, offrano allo stato sufficienti garanzie.

Lo stesso si può dire, complessivamente, per il procedimento di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis d.lgs. 546/1992 in relazione al quale l'art.1, comma 611, legge 27 dicembre 2013, n. 147 ha recentemente apportato significative modifiche, in particolare aggiungendo il nuovo comma 9-bis che sospende la riscossione ed il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente ai sensi dell'art. 22 d.lgs. 546/1992.

CONCLUSIONI

Non ci si può esimere, al termine di questo percorso, dal sintetizzare i principali risultati della ricerca. A noi pare, in particolare, che lo studio svolto si possa riassumere nei seguenti termini.

La definitività (o inoppugnabilità) del provvedimento impositivo concorre a realizzare una situazione più ampia, che si potrebbe denominare “stabilità” del rapporto di imposta, su cui però incidono altre fattispecie a rilevanza preclusiva e a formazione progressiva (si pensi alle prescrizioni e alle decadenze di cui è costellato il nostro ordinamento, anche sul versante dei termini entro cui deve essere esercitato il potere di accertamento da parte degli uffici finanziari).

La giustificazione di queste normative deve ricercarsi in primo luogo, a nostro avviso, nel bilanciamento tra il valore della certezza delle situazioni giuridiche di diritto pubblico e quello della legalità dell’azione amministrativa.

Si ritiene tuttavia che nel nostro ordinamento sia riconoscibile anche un principio che abbiamo chiamato “di diligenza”, secondo cui la fissazione di termini perentori a pena di decadenza riflette l’esigenza di considerare l’impugnazione tempestiva del provvedimento non soltanto un diritto inviolabile del singolo, ma anche un onere per il medesimo, sicché la protezione accordata allo stesso rispetto alla paventata lesione della sua sfera giuridica soggettiva deve essere necessariamente veicolata nell’ambito del processo, rispettandone le regole. La definitività dell’atto, in quest’ottica, costituirebbe anche una “sanzione” dell’ordinamento rispetto a comportamenti colposamente disattenti nella fase preprocessuale, la cui importanza si coglie non solo *ex post* (è questo l’effetto proprio del consolidamento dell’atto impositivo) ma anche *ex ante*, come norma “educativa”, tesa ad imporre ai destinatari degli atti dell’amministrazione finanziaria un percorso di critica

seria e tempestiva nella forma del ricorso e nel rispetto dei termini legislativamente prescritti a tale fine.

Un'altra preoccupazione che ci sembra molto sentita, al riguardo, é quella di tenere sotto controllo la conflittualità rispetto agli atti delle agenzie fiscali, nel senso di sapere, entro breve tempo, se il recupero é contestato o meno e prevenire l'insorgere di contestazioni "tardive"; ciò consente, altresì, di razionalizzare le risorse impiegate nella gestione del contenzioso;

Circa l'effetto proprio di definitività, lo studio delle forme in cui esso si estrinseca (si pensi, p. es., alle misure condonistiche, all'accertamento con adesione, all'adesione ai verbali di contestazione) ci ha persuasi che il contenuto ed i limiti dello stesso siano variabili e dipendano, essenzialmente, dalle norme che di volta in volta lo prevedono.

Vi è almeno un'ipotesi (si pensi all'accertamento catastale) in cui il provvedimento pare attributivo di uno "status", *rectius* di una situazione giuridica sostanziale (la rendita catastale definitiva), che parrebbe poter essere assunta a fondamento e presupposto di altri effetti, anche procedurali, relativamente ad imposte diverse (si pensi, p.es., al meccanismo della "valutazione automatica" nelle cessioni di immobili), e quindi sembrerebbe, ove non tempestivamente opposto, potersi riverberare senza limiti ed addirittura retroattivamente (é ben noto il dibattito sull'efficacia costitutiva o dichiarativa del provvedimento attributivo della rendita e quindi la possibilità o meno, per i Comuni, di richiedere l'imposta comunale sugli immobili per i periodi di imposta precedenti ad esso).

In altri casi (si vedano le discipline rientranti nel più ampio *genus* denominabile "misure condonistiche") é difficile individuare istituti generali che permettano di individuare effetti preclusivi tipici, posto che essi variano in dipendenza delle singole norme istitutive. Lo stesso, ad altri effetti, pare potersi

dire per le forme di definitività derivanti da “consenso” (si pensi, ad esempio, all’adesione ai processi verbali, che non preclude ulteriori accertamenti da parte dell’Amministrazione finanziaria).

In generale, riteniamo comunque che l’efficacia “sostanziale” della definitività, simile a quella di giudicato sostanziale e pertanto legata all’accertamento della fattispecie e degli effetti di essa) trovi un significato compiuto solo al termine della fase giurisdizionale, a seguito di un accertamento operato dal giudice con le garanzie proprie del processo.

A nostro avviso, invece, la definitività “da omessa impugnazione” rappresenta solo il riflesso della consumazione di un potere di opposizione e, come tale, segna il momento oltre il quale il contribuente non può più opporsi (giudizialmente) al provvedimento, ma non implica: i) da un lato, alcuna “accettazione” consapevole o meno del medesimo (che richiederebbe una ben diversa formalizzazione e non può mai essere, si crede, “implicita”); inoltre ii) non aggiunge alcunché al provvedimento stesso, dal punto di vista sostanziale, nel senso che le statuizioni in esso contenute non assumono alcuna maggiore forza di “veridicità” (come è invece nel caso dell’effetto proprio del giudicato, che non solo definisce il processo, ma è idoneo a “fare stato” in altri processi, precludendovi una diversa determinazione di quanto ha già formato oggetto di pronuncia).

Risulta quindi opportuno distinguere il valore della definitività “da mancata impugnazione” dal giudicato, in quanto la prima non contiene alcun accertamento positivo, assistito dalle garanzie proprie del processo, sulla veridicità dei fatti che ne stanno alla base.

Il punto va comunque strettamente coordinato con il potere di auto annullamento riconosciuto all’Amministrazione finanziaria, posto che oggi anche l’atto definitivo può essere rimosso in via di autotutela, con il solo limite

del giudicato sul merito. Nella dottrina tedesca, al riguardo, si parla di <<annullabilità limitata>> (*Beschränkte Aufhebbarkeit*): questa tesi, in particolare, distingue nettamente, quanto a forza cogente, tra sentenza e provvedimento definitivo, in ragione del fatto che quest'ultimo non è assistito dalle stesse garanzie di legittimità (*Richtigkeitsgewähr*) che caratterizzano una pronuncia giudiziale. In particolare, il provvedimento <<limitatamente annullabile>> non può essere contestato sul piano giudiziale, ma può comunque essere rimosso, nel diritto tedesco, a seguito di <<rimedi alternativi>> (i.e.: l'azione di accertamento della nullità, l'annullamento di ufficio, la revoca e la riapertura del procedimento su istanza di parte).

Orbene, a nostro avviso, tale tesi pare essere perfettamente calzante in relazione al provvedimento “definitivo” per omessa impugnazione nell'ordinamento tributario italiano. Va peraltro detto che la diversa valenza del giudicato rispetto ad un atto definitivo é evidenziata anche dalla giurisprudenza che ammette l'invocabilità ex art. 1306 c.c. del giudicato favorevole da parte del coobbligato che non abbia impugnato l'accertamento lui notificato.

Per quanto riguarda, poi, il profilo della tutela del contribuente contro il provvedimento definitivo che rechi in sé una pretesa di imposta illegittima, si è cercato di verificare se nel nostro ordinamento: i) sotto un primo profilo, sia configurabile un diritto di sindacare per via giurisdizionale il diniego di autotutela opposto dagli uffici finanziari; ii) sotto un diverso aspetto, sia esperibile un'azione autonoma di nullità degli atti (un tema correlato é quale sia la natura del vizio che deriva dalla violazione del diritto europeo e quale siano i mezzi di tutela al riguardo); iii) si possa infine proporre, quale rimedio alternativo, l'azione di risarcimento del danno (e quali ne siano i relativi presupposti).

Nel secondo capitolo, dedicato all'autotutela, partendo dal dibattito sulla doverosità o discrezionalità dell'annullamento degli atti impositivi illegittimi, si é evidenziato come il potere di autotutela sia suscettibile di atteggiarsi diversamente a seconda dell'incidenza delle *regulae agendi* che procedimentalizzano e vincolano l'azione dell'Amministrazione finanziaria ed in particolare, possa essere contrassegnato, anche congiuntamente, da spazi di discrezionalità e di vincolatezza.

Muovendo da questo presupposto, si é individuato nel principio di buona fede il criterio-guida per identificare alcune ipotesi di annullamento doveroso e debitamente giustiziabile, quantomeno nelle limitate ipotesi in cui il vizio si configuri come <<autoevidente>> e non opinabile, e quindi gli stessi Uffici siano consapevoli del vizio (o *non possano non esserlo*, secondo una valutazione di buona fede nel caso concreto).

De jure condendo, si ritiene però opportuno che – a certe condizioni – come d'altronde avviene per le sentenze (con riferimento alle quali l'ordinamento processualciviltistico predispone dei mezzi di impugnazione straordinari), anche i provvedimenti impositivi resisi definitivi possano essere impugnati di fronte al giudice, tramite una riapertura dei termini per la proposizione del ricorso, ovvero, comunque, il legislatore identifichi una casistica tassativa di vizi idonei a fondare un obbligo – debitamente giustiziabile – di annullamento di ufficio.

Sul piano interpretativo, si evidenzia che un'ipotesi potrebbe essere quella di tentare un'applicazione analogica, con gli opportuni correttivi, della norma processuale sulla revocazione delle sentenze all'atto amministrativo divenuto definitivo. Difatti, é a nostro avviso incongruo che la definitività dell'atto impositivo possa superare il giudicato quanto a <<forza di resistenza>> sebbene non sia assistita dalle stesse garanzie del processo, posto che il

giudicato può essere sempre rimosso tramite ricorso per revocazione, mentre non è previsto, almeno espressamente, alcun rimedio straordinario che consenta di rimuovere l'atto amministrativo divenuto definitivo.

Nel terzo capitolo, dedicato ai vizi degli atti, ci si è concentrati sul vizio di <<nullità-inesistenza>> in quanto idoneo ad impedire l'effetto di definitività dell'atto impositivo. Si è poi esaminato il problema dell'applicabilità della l. 241/1990 e della fattispecie di nullità prevista dall'art. 21-*septies* in campo tributario, concludendo per un'applicazione temperata della medesima, alla luce del principio di specialità. È parso ancora interessante prendere in considerazione lo specifico tema degli atti viziati per contrarietà al diritto europeo, individuando una risposta al bisogno di tutela del contribuente nell'utilizzo doveroso dei poteri di autotutela da parte degli uffici finanziari e nell'azione (residuale) di risarcimento del danno.

Inoltre, si è vagliata l'applicabilità alla materia tributaria della norma di cui al nuovo Codice del processo amministrativo di cui al d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, il quale prevede espressamente un termine di decadenza di centottanta giorni per la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge.

A nostro avviso, deve escludersi che tale norma possa trovare applicazione nell'ambito del processo tributario; la tutela contro l'atto <<nulla>> dovrà invece necessariamente passare per l'impugnazione del medesimo (nei casi in cui la "nullità" è in realtà una fattispecie di "annullabilità") ovvero seguirà il regime dell'atto inesistente (inefficacia *ab origine*, rilevabilità in ogni tempo, impossibilità di alcuna sanatoria), nelle ipotesi di "nullità-inesistenza".

Nel quarto capitolo, si è invece vagliata l'ipotesi di tutela rappresentata dal risarcimento del danno. Al riguardo, ci sembrano equilibrate (e rispettose anche del "principio di diligenza") le conclusioni raggiunte sul punto dall'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato nella decisione del 21 febbraio-

23 marzo 2011, n. 3, sia pure con riferimento alla *vexata quaestio* della “pregiudizialità amministrativa”. Alla stregua di tale impostazione, la mancata impugnazione del provvedimento non pone un problema di ammissibilità della domanda risarcitoria, ma é, nondimeno, idonea ad incidere sulla pretesa vantata: difatti, la scelta di non avvalersi delle forme di tutela specifica previste dall’ordinamento che avrebbero plausibilmente evitato, in tutto o in parte il danno, integra violazione dell’obbligo di cooperazione, che spezza il nesso causale e, per l’effetto, impedisce il risarcimento del danno evitabile.

Nel quinto capitolo, dopo aver concluso la disamina dei mezzi di tutela, si é dato spazio ad alcune riflessioni in merito alla tensione esistente tra la definitività dell’atto impositivo e il principio di capacità contributiva.

Al riguardo, sono stati esaminati diversi problemi che ci sembrano esprimere tale conflitto latente, cercando di individuare soluzioni agli stessi che siano anche costituzionalmente orientate. Da ultimo, si è reputato interessante svolgere alcune riflessioni sulla compatibilità costituzionale delle norme in materia di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio e quindi sulla legittimità dei prelievi anticipati rispetto alla definitività della fattispecie.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

AA.VV., *Commento all'art. 53 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I – Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, p. 207 e ss..

ACCORDINO P., *Considerazioni in tema di estensione del giudicato favorevole in presenza di obbligazione solidale*, in *Rass.trib.*, 2006, 857 e ss..

AGOSTINELLI P., *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento di ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Cir. min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 696 e ss..

AGOSTINELLI P., *Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto impositivo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 49 e ss..

AGOSTINELLI P., *Riflessioni sul valore e sulla funzione della motivazione degli atti impositivi, anche alla luce del più recente quadro normativo*, in *Riv.dir.trib.*, 2002, II, 692 e ss..

AGOSTINELLI P., *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in *Riv.dir.trib.*, 2000, I, 923 e ss..

AIROLDI M., *Lineamenti di diritto amministrativo comunitario*, Milano, 1990, 92 e ss..

ALLORIO E., *La certezza del diritto nell'economia*, in *Dir. Ec.*, 1956, 1212.

AMATUCCI A., *Prescrizione e decadenza nel diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L.Perrone e C.Berliri), Roma, 2006, 461 e ss..

ARDITO F., *Condono, definizione amministrativa e credito di imposta*, in *Rass. trib.*, 2005, 1336 e ss.

ARDITO F., *Ancora qualche riflessione sugli effetti del condono sulla definizione del rapporto di imposta ed, in particolare, delle posizioni creditorie*, in *Rass. trib.*, 2006, 1753 e ss..

AVELLA F., *La definitività dell'imposta estera per beneficiare del credito di imposta per i redditi prodotti all'estero e la (mancata) decadenza dal diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1, 6 e ss.

BAGGIO R., *Sulla ritrattabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 723 e ss..

BAGGIO R., *La posizione delle Sezioni Unite sull'emendabilità della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 91 e ss..

BAGLIONE T.- MENCHINI M.- MICCINESI S., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, 265 e ss..

BALDASSARRE A., *Il rapporto tra la dichiarazione integrativa in melius e l'istanza di rimborso*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 485 e ss..

BASILAVECCHIA M. , *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss..

BASILAVECCHIA M., *Gli effetti delle sanatorie sui crediti del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2960 e ss.

BASILAVECCHIA M., *L'istanza di condono preclude il rimborso IRAP ai professionisti*, in *Corr. trib.*, 2007, 992 e ss..

BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, *Giur.sist.dir.trib.* (a cura di F.Tesaurò), Torino, 1998, 929 e ss..

BASILAVECCHIA M., *In tema di atti di "concessione" o "diniego" delle agevolazioni pluriennali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, 103.

BASILAVECCHIA M., *La "piena conoscenza" dell'atto impositivo*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 15.

BASILAVECCHIA M., *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, 231 e ss..

BASILAVECCHIA M., *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.* n. 48/2010, pag. 3969.

BASILAVECCHIA M., *Sui criteri di valutazione della temporanea difficoltà*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2011, 623 e ss..

BASILAVECCHIA M., *Sull'interpello le Entrate anticipano la norma*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 marzo 2009.

BASILAVECCHIA M., *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr.trib.*, 2009, 1230.

BASILAVECCHIA M., *Perplexità sulla impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie del diniego di autotutela*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2002, 979 e ss..

BASILAVECCHIA M., *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente*, in *GT- Riv.giur.trib.*, 2000, 1031.

BEGHIN M., *Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, II, 408 e ss..

BEGHIN M., *Definizione delle liti ultradecennali tra principi generali di diritto comunitario e costituzionale*, in *Corr. trib.*, 2010, 3273 e ss..

BEGHIN M., *Diritto tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 172 – 173.

BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in Riv.dir.trib., 2010, II, 679 e ss..

BEGHIN M., *Il sindacato del Fisco sui criteri di ripartizione interna, in capo al cessionario, del costo sopportato per l'acquisto dell'azienda*, in Riv. dir. trib., 3/2009, II, 116 e ss..

BEGHIN M., *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a <<ristretta base>> tra automatismi argomentativi e prova per presunzioni*, in GT – Riv. giur. trib., 2004, 433 e ss..

BELLÉ B., *Questioni in tema di definizione delle liti fiscali pendenti: art. 16, l. n. 289/2002*, in Rass. trib., 2003, 449 e ss..

BELLÉ B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in Riv.dir.trib., 1998, II, 219 e ss.;

BENATZIK E., *Rechtsprechung und materielle Rechtskraft*, Wien, 1886.

BENVENUTI F., *Per un diritto amministrativo paritario*, in *Scritti in onore di Enrico Guicciardi*, Padova 1975, 807 e ss..

BERGERES M.CH., *La théorie de l'inexistence en droit communautaire*, in *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, 1989, 393 e ss..

BERLIRI A., *L'ammnistia fiscale e il ricorso all'autorità giudiziaria*, in *Foro it.*, 1948, I, 865-866.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, vol. III, *L'accertamento*, Milano, 1964, 145 e ss..

BERLIRI A., *Delle comunicazioni e notificazioni in materia tributaria*, in *Giur. Imp.*, 1984, I, 1458.

BERLIRI A., *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in ID., *Scritti scelti di diritto tributario*, Milano, 1991, 205 e ss..

BIANCHI F.–LUPI R., *È utilizzabile l'adesione per un diverso periodo di imposta e un diverso tributo?*, in *Dialoghi tributari* n. 3, 2013, 266 e ss..

BIRK D., *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 1003 e ss..

BOBBIO N., *La certezza del diritto è un mito?*, in *Rivista internazionale di filosofia del diritto*, 1964, 146-152.

BODDA P., *Osservazioni sulla potestà governativa di annullamento in ogni tempo degli atti amministrativi illegittimi*, in *Studi in onore di Federico Cammeo*, Padova, 1933.

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 385 e ss..

BORIA P.-FRANSONI G. (a cura di), *Dizionario del contenzioso tributario*, Milano, 2003, 220.

BRUZZONE M., *È giuridicamente inesistente la cartella di pagamento priva di relata di notifica. L'essenzialità dell'intermediazione dell'agente notificatore e l'inoperatività della sanatoria dei vizi di notifica della cartella di pagamento*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, 83

BRUZZONE M., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, *passim*.

BUTTUS S., *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 105 e ss..

BUTTUS S., *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario: studi introduttivi*, Roma, 2010, *passim*.

BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 489 ss..

BUTTUS S., *Ostacoli e ipotesi sulla tutela giurisdizionale del diniego di autotutela*, in *Dial. trib.*, 2009, 526 e ss..

CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Il contenzioso tributario*, Atti del Convegno di San Remo, 2-3 marzo 1974, Padova, 1975.

CARANTA R., *La pubblica amministrazione nell'età della responsabilità*, in *Foro. it.*, 1999, c. 3210.

CARANTA R., *Il ritorno all'irresponsabilità*, in *Urb. e app.*, 2001, p. 666 e ss..

CARINCI A., *Il diniego di autotutela tra punti fermi, perplessità sistematiche e prospettive (comunitarie)*, in *Giur. Imp.*, 2009, 5 (www.giurisprudenzaimposte.it).

CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 1990 e ss..

CASSATELLA A., *La nuova disciplina dell'annullamento di ufficio al vaglio della giurisprudenza amministrativa*, in *Foro Amm.- TAR*, 2006, 2186 e ss..

CAVAZZUTI F.– DI PIETRO A., *Fisco e sistemi fiscali: 1.Economia; 2.Diritto*, Voce dell'Enciclopedia Treccani delle Scienze Sociali, Roma, 1994, Vol. IV, pp. 137-158.

CENTORE P., *La valenza del condono alla prova dei crediti IVA*, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 491 e ss..

CHIEPPA R.– GIOVAGNOLI R., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 483.

CICOGNANI A., *L'atto di accertamento tributario e la sua notificazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, 266.

CIMINO F.A., *Il diniego di disapplicazione della normativa sulle società ed enti non operativi: impugnazione necessaria o facoltativa?*, in *Rass. trib.*, 2013, 749 e ss.

CINGANO V., *La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 31.

COBAU O., *In tema di solidarietà tributaria: una nuova interpretazione "morale" dell'art. 1306 c.c.*, in *Boll. trib.*, 1990, n. 14, 1103 e ss..

COCIANI F., *Condono tributario e accertamento dell'inesistenza di crediti già richiesti a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 101 e ss..

COCIANI S.F., *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv.dir.trib.*, 2011, I, 619 e ss..

CODACCI-PISANELLI G., *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939.

CODINI E., *Scelte amministrative e sindacato giurisdizionale. Per una ridefinizione della discrezionalità*, Napoli, 2008, 398 e ss..

CONSOLO C.- GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 265 e ss..

CONSOLO C., *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo ed alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento*, in Riv.dir.trib., 1991, I, 741 e ss..

COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 218 e ss..

CORASANITI G., *La controversa (il)legittimità della rettifica della plusvalenza da cessione d'azienda in base al valore di avviamento definito ai fini del registro*, in GT – Riv. giur. trib., 2010, 709 e ss.

CORLETTO D., *Sulla nullità degli atti amministrativi*, in *Studi in onore di Leopoldo Mazzarolli*, , Padova, 2007, vol. II, pp.51-66.

CORSO P., *Il condono non impedisce i controlli sulle istanze di rimborso*, in Corr. trib., 2005, 2876 e ss..

CORTESE F., *La questione della pregiudizialità amministrativa. Il risarcimento del danno da provvedimento illegittimo tra diritto sostanziale e diritto processuale*, Padova, 2007.

COTZA P., *Dell'interesse pubblico e di altri "incidenti" nell'annullamento di ufficio e nella convalida delle fattispecie precettive di diritto amministrativo*, Napoli, 2012, 77, in nota 109.

CROVATO F., *Disapplicazione di norme antielusive e "preventività" della richiesta*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1277 e ss..

CURTI GIALDINO C., *I vizi dell'atto nel giudizio davanti alla Corte di giustizia dell'Unione Europea*, Milano, 2008, 36 e ss..

D'AGOSTINO V., *E'inesistente la notifica dell'atto tributario se sulla copia consegnata al contribuente manca la sottoscrizione dell'agente notificatore*, in *Dir. prat.trib.*, 2009, II, 918.

D'ANGELO G., *Note (critiche) sull'utilizzo del valore definitivo ai fini dell'imposta di registro per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2009, II, 57 e ss..

D'ANGELO G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 127 e ss..

D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 2004, I, 145 e ss..

D'AYALA VALVA F., voce *Notificazione (Dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S.CASSESE), Milano, 2006, IV, 3819.

DAMIANI M., *Valutazioni di convenienza sull' adesione ai verbali*, in *Corr.Trib.*, 2008, n. 41, p. 3301 e ss..

DELLA BONTÀ S., *Verso una maggiore autoresponsabilizzazione del Fisco con l'applicazione al processo tributario della responsabilità aggravata*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2013, 946 e ss.

DE MAIO G., *Il giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo e tributario tra identità e differenze*, Napoli, 2008, *passim*.

DE MITA E., *Attento fisco, non è tutta elusione*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 agosto 1998.

DE MITA E., *Fisco e costituzione*, II, Milano, 1994, 832 e ss..

DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 1449 e ss..

DE MITA E., *La giurisprudenza fiscale della Cassazione in materia di abuso del diritto*, in *Boll.trib.*, 2011, 645 e ss..

DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo*, Ed. provvisoria, Milano, 1971, 20.

DE MITA E., *Sul potere di annullamento degli atti illegittimi*, in ID. (a cura di), *Politica e diritto dei tributi in Italia: dalla riforma del 1971 a oggi*, Milano, 2000, 302-303.

DE SIMONI C., *La prova presuntiva, da “qualificata” a semplicemente “non illogica”*, in *recenti pronunce della Corte Suprema*, in Riv.dir.trib., 2006, II, 135 e ss..

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2008, 155 e ss..

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in Rass.trib., 2011, 1393 e ss..

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, Riv dir. trib., 2010, I, 729 e ss..

DEL FEDERICO L., *Gli atti impositivi viziati per violazione del diritto comunitario*, in Università G.D'Annunzio, Dipartimento di Scienze giuridiche, *Working Paper* n. 5 del 2011, <http://www.unich.it/scigiur/wrkpapers/delfederico6.pdf>, 18 e ss..

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 257 e ss..

DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in Rass. trib., 2002, 463.

DI PIETRO A., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. trib.* n. 2/2013, p. 405 e ss..

DI PIETRO A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.* n. 1/2012, 11 e ss..

FABBROCINI P., *Alcune riflessioni sulla tutela dell'istante nell'interpello, con particolare riferimento all'interpello disapplicativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 31 e ss..

FALCON G.- DE PRETIS D. (a cura di), *Stabilità e contendibilità del provvedimento amministrativo nella prospettiva comparata*, Padova, 2011, 3.

FALCON G., *Risarcimento dei danni e giudizio di spettanza*, in *Dir. proc. amm.*, 2001, 311 e ss..

FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 2003, 1, 1788-1789.

FALSITTA G., *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condonistica*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 191 e ss..

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, Padova, 2010, 359-361.

FALSITTA G., *Spunti critici e ricostruttivi sull'errata commistione di simulazione ed elusione nell'onnivoro contenitore detto "abuso del diritto"*, in Riv.dir.trib., 2010, II, 349 e ss..

FALSITTA V.E. (a cura di), *Legge generale tributaria della Repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011, *passim*.

FANTOZZI A.- FEDELE A. (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 168.

FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 19 e ss..

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998, 377 e ss..

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 483.

FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, 137 e ss.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 335.

FERLAZZO NATOLI L.- MONTESANO P., *In tema di rimborso di imposta e ritrattabilità della dichiarazione*, in Boll. trib., 2003, 965 e ss..

FERLAZZO NATOLI L., *Il "pasticciaccio" dell'autotutela tra discrezionalità e vincolatività*, in Dial.trib., 2010, 380.

FERRAU' G., *La definizione automatica non comporta rinuncia all'istanza di rimborso IRAP*, in Corr. trib., 2004, 3326 e ss..

FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, *passim*.

FICARI V., *Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione*, in Boll. trib., 2009, 474 e ss..

FICARI V., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in Rass. trib., 2007, 1715 e ss..

FICARI V., *Impugnazione del diniego espresso di autotutela e giurisdizione tributaria: clamori di novità?*, in GT-Riv.giur.trib., 2002, 380 e ss..

FICARI V., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in Rass. trib., 1997, 343 e ss..

FICARI V., *Novità in tema di intervento unilaterale dell'amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in Riv.dir.trib., 1995, I, 461 e ss..

FICARI V., *Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in Riv.dir.trib., 1994, II, 389 e ss..

FICARI V., *Autotutela negativa tra doverosità e interesse pubblico*, in *Rass. Trib.*, 2013, 748 e ss.

FIORENZA S., *In tema di effetti del condono tributario*, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, 1927 e ss..

FIORILLI A.- TROCINI S.- FRANSONI G., *Quale coordinamento tra rettifica "migliorativa" della dichiarazione e istanza di rimborso?*, in *Dialoghi tributari*, 2008, 153 e ss..

FRANSONI G., *Considerazioni "a caldo" a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'Amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in *Rass.trib.*, 1998, 261 e ss..

FRANSONI G., *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in G.MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 77 e ss..

FRANSONI G., *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1131;

FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 202 e ss..

FRANSONI G., *Preclusioni processuali, rilevabilità d'ufficio e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 449 e ss.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 231 e ss.

FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in Dig.disc.priv., sez. comm., XII, 1996, 499.

FUCILE S., *L'istanza di definizione delle liti pendenti ex art. 16 legge n. 289/2002 preclude il rimborso dei crediti esposti in dichiarazione?*, in Riv. dir. trib., 2012, II, 218 e ss..

FUCILE S., *La piena conoscenza dell'atto impositivo anche a prescindere dalla notifica fa decorrere il termine di impugnazione? Considerazioni critiche su un recente orientamento della Corte di Cassazione*, in Riv. dir. trib., 2010, II, 735 e ss..

FUCILE S., *Riflessioni in tema di impugnabilità del diniego di disapplicazione di una norma antielusiva*, in Riv. dir. trib., 2011, II, 421 e ss..

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2012, 68 ss..

GAFFURI G., *L'imposta sulle successioni e donazioni: trust e patti di famiglia*, Milano, 2008, 181 e ss..

GALEOTTI FLORI M.A., *Il principio della autotutela tributaria*, in Riv.dir.trib., 1996, I, 666.

GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 425 e ss..

GALLO F., voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in Enc.dir., Agg. III, Milano, 2000, 536.

GARCEA A., *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003, 190 ss..

GAROFOLI R.- FERRARI G., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, 1140-1141.

GAROFOLI R., *Tutela risarcitoria e ricorso per annullamento: pregiudizialità interna o autonomia?*, in CARINGELLA F.– GAROFOLI R., *Trattato di giustizia amministrativa*, Milano, 2006, I, 423 e ss..

GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto, coerenza e consenso. Materiali per una storia della cultura giuridica*, 1988, 459-87.

GIANFORMAGGIO L., *Certezza del diritto*, in *Digesto. Discipline privatistiche. Sezione civile*, Torino, 1988, 274-78.

GIANNINI M.S., *Certezza pubblica*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1960, 769-92.

GIANONCELLI S., *Diniego di autotutela e impugnazione "per vizi propri"*, in Dir. prat. trib., 2009, II, 1247 e ss..

GIANONCELLI S., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 1159.

GIOVANNINI A., *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass.trib.*, 2010, 982 e ss..

GIOVANNINI A., *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla "pienezza" ed "esclusività" della giurisdizione speciale)* in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, 200.

GIULIANI F.- ALIBERTI A.- MASTROGREGORI M.- RUFFINI E.M., *Codice annotato del contenzioso tributario*, Milano, 2007, 193 e ss..

GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur., agg.*, VIII, Roma, 2000.

GLENDI C., *Gli effetti della domanda di condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 1057 e ss.; *Id.*, *L'oggetto del processo*, Padova, 1984, 373 e ss..

GLENDI C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2009, 473.

GLENDI C., *Notificazioni e comunicazioni nel diritto tributario*, in *Boll.Trib.*, 1983, 1563.

GLENDI C., *Per le notifiche restano i dubbi*, in *Il sole 24 ore* del 30 ottobre 2004.

GOMETZ G., *La certezza giuridica come prevedibilità*, Torino, 2005, *passim*.

GRANELLI A.E., *Il “condono” e l’INVIM*, in *Boll. trib.*, 1982, 1264 e ss..

GUICCIARDI E., *La giustizia amministrativa*, Padova, 1942.

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 156 ss..

HENSEL A., *Diritto tributario* (traduzione di D.JARACH), Milano, 1956.

H.W.LAUBIGER, *Der Verwaltungsakt mit Doppelwirkung*, Göttingen, 1967.

HOFFMAN H..GIERKE-J, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Stuttgart, 2005, n. 499.

INGRAO G.- FERLAZZO NATOLI L., *Il ricorso non sana i vizi di notifica dell’atto impositivo*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1783 ss..

INGRAO G., *Impugnazione del diniego di autotutela tra annullamento dell’atto originario e prova dell’illiceità della condotta del Fisco ai fini di un possibile risarcimento danni*, in *Dial.trib.*, 2010, 376 e ss.;

INGRAO G., *Sulla sanatoria dei vizi di notifica si consolida un'interpretazione giurisprudenziale discutibile*, in *Rass.Trib.*, 2005, 1722.

KELSEN H., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1952, *passim*.

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento di ufficio degli accertamenti tributari*, in *ID.*, *Scritti scelti*, vol.II, Torino, 2011, 711 e ss..

LA ROSA S., *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte "principali" nel sistema delle imposte sui trasferimenti*, in *Riv.dir.trib.*, 2001, II, 468 e ss..

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 221 e ss..

LEGE J., *Enteignung und... Enteignung* – Zur Vereinbarkeit der BGH – Rechtsprechung mit der Art. 14 BGH – Rechtsprechung, in *NJW*, 14/1990, 864 e ss..

LIGUGNANA G., *Profili evolutivi dell'annullamento di ufficio*, Padova, 2004, 102 e ss..

LOMBARDI VALLAURI L., *Saggio sul diritto giurisprudenziale*, Milano, 1967, 483-486;

LOPEZ DE OÑATE F., *La certezza del diritto*, Milano, 1968

LUCATTINI S., *Modelli di giustizia per i mercati*, Torino, 2013, 34.

LUNELLI R., *Effetti del condono c.d. “tombale” sulla definizione delle posizioni creditorie del contribuente*, in *Il Fisco*, 2007, 6769 e ss.;

LUPI R., *Definitività degli atti impositivi: il rigore scompare quando il contribuente è in buona compagnia*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, II, 915.

LUPI R., *La giuridicità amministrativa della tassazione e la mancata tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela*, in *Dial.trib.*, 2009, 526 e ss..

LUPI R., *Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta*, in *Dial.trib.*, 2009, 151 e ss..

LUPI R., *Il mito della doppia tutela*, in *Dial.trib.*, 2006, 171 e ss..

LUPI R., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente?*, in *Rass.trib.*, 1994, 750 e ss..

LUPI R., *La nuova normativa sull'annullamento di ufficio degli atti illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll.trib.*, 1992, 1799 e ss..

LUPI R., *Un'ipotesi limitata alle vicende “autoesplicative”*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 541 ss..

MANFREDI G., *Doverosità dell'annullamento vs. annullamento doveroso*, in *Dir.proc.amm.*, 2011, I, 316 e ss..

MARCHESELLI A., *Autotutela nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., Sez. comm., Agg., Torino, 2008, 28 e ss..

MARCHESELLI A., *Risarcimento del danno per omesso ritiro in autotutela degli atti illegittimi: presupposti e limiti operativi della applicazione di un principio generale*, in GT- Riv.giur.trib., 2012, 34 e ss..

MARCHESELLI A., *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in GT- Riv.giur.trib., 2011, 395.

MARCHESELLI A., *L'ineffettività del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in Corr. Trib., 2010, pag. 1776.

MARCHESELLI A., *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, in Corr. trib., 2004, 478 e ss..

MARCHESELLI A., *Valore di registro dell'azienda, prova della plusvalenza e difesa del contribuente*, in Corr. trib., 2010, 681 e ss..

MARELLO E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, Riv. dir. trib., 2001, I, 379 e ss..

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 190-191.

MARINI G.– CAMPILLI M., *La risarcibilità del danno da mancato esercizio dell'autotutela*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze*, in <http://rivista.ssef.it/>

MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr.trib.*, 2011, 474 e ss..

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178.

MASTROIACOVO V., *Solo uno <<stato di incertezza pregiudizievole>> giustifica l'interesse ad agire per l'annullamento di un atto definito con adesione*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 10/ 2013, p. 808 e ss..

MATTARELLA B.G., *Fortuna e decadenza dell'imperatività del provvedimento amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2012, I, 1 e ss..

MAURER H., *Allgemeines verwaltungsrecht*, XVII ed., München, 2008, § 11.n. 7.

MAZZAGRECO D., *Il diritto al rimborso e la definizione delle liti fiscali pendenti*, in *Rass. trib.*, 2011, 1363 e ss..

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 167 e ss..

MELIS G., *Commento all'art. 165 d.p.r. 917/1986*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo III, Tuir e leggi complementari*, Padova, 2010, 810 e ss.

MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, 92.

MICELI R., *Riflessioni sull'efficacia del giudicato tributario alla luce della recente sentenza Olimpclub*, in *Rass. trib.*, 2009, 1846 e ss..

MICCINESI M., *L'interpello*, *Atti del XXVII convegno dell'A.N.T.I. – Associazione nazionale tributaristi italiani – tenutosi a Genova il 24 ottobre 2003 su “Lo Statuto del contribuente: nel centesimo anniversario della nascita di Ezio Vanoni”*, Torino, 2004, 104 e ss..

MISCALI M., *Il diritto alla restituzione*, Milano, 2004.

MONTI A., *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, 412;

MOSCATELLI M.T., *La risposta sfavorevole all'istanza di interpello*, in E.Della Valle - V.Ficari - G.Marini (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, 123.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 362.

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1912 e ss.

MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv.dir.trib.*, 2010, I, 447.

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 13.

MOSCHETTI F., *Tutela giurisdizionale sul diniego di autoannullamento*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 92.

MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir.trib.*, 2011, I, 731 e ss..

MULEO S., *Alcune perplessità in ordine a recenti orientamenti in tema di imputazione ai soci dei maggiori utili accertati in capo a società a ristretta base sociale*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 707 e ss.

MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 101 ss..

MULEO S., *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535 ss..

MUSCARÀ S., *Condono e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 331 e ss..

MUSCARÀ S., *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2004.

MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti in diritto tributario*, Milano, 1992, *passim*.

MUSCARÀ S., *Le Sezioni unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Boll.trib.*, 2009, 837 e ss..

MUSCARÀ S., *Intervento*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 95 e ss..

MUSCARÀ S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 2005, I, 71 e ss..

MUSCARÀ S., *Poteri di autotutela dell'Amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, in *Rass.trib.*, 1990, I, 381 e ss..

MUSCARÀ S., *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, 2012, in www.aipdt.it.

NICCOLINI F., *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*,

NICOTINA L., *In tema di notifica nel procedimento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 733 e ss..

NICÓTINA L., *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv.dir.trib.*, 2011, I, 71 e ss..

NOCERINO O., *Riflessioni in merito alla possibile individuazione di un concreto e attuale interesse pubblico alla rimozione degli atti "definitivi"*, in *Rass.trib.*, 1997, 1594 e ss..

NUCERA V., *Sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Milano, 2010, 224.

NUSSI M., *Elusione tributaria ed equiparazioni al presupposto nelle imposte sui redditi:nuovi (e vecchi) problemi*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, I, 521 e ss..

NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, 311 e ss..

PALUMBO G., *L'interpello "disapplicativo" ex art. 37-bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973: tutela giurisdizionale*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 21 e ss..

PAJNO A., *La nuova giurisdizione del giudice amministrativo*, in (a cura di S. Cassese) *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, 2001, 72 e ss.

PARLATO M.C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008, *passim*.

PELLECCHIA I., *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Dig.disc.priv.*, Sez. comm., Agg., Torino, 2009, 350 e ss..

PEPE F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012.

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*.

PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (Dir.trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006, p. 2005.

PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2011, 563 e ss..

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss..

PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul “procedimento tributario”, dopo la riforma sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 88 ss..

PICCIAREDDA F., *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art.1306, comma 2 c.c., in tema di solidarietà tributaria, nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, in *Giur.it.*, 2011, 2426 ss..

PICCIAREDDA F., *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, 137 e ss..

PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 971 e ss..

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 94.

PISTOLESI F., *Le istruzioni dell’Agenzia delle Entrate sull’impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2009, 854 e ss..

PISTOLESI F., *Le «invalidità» degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1131 ss..

PISTOLESI F., *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all’interpello*, in *Corr.Trib.*, 2009, 1685 e ss..

PIZZONIA G., *Sull’estensibilità del giudicato più favorevole ai coobbligati in solido*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, II, 32 e ss..

POGGIOLI M., *Commento all'art. 13 l. 212/2000*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie - Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G.Falsitta, Padova, 2011, 589 e ss..

POGGIOLI M., *Elusione della società ed impiego della presunzione di distribuzione degli utili occulti ai soci: un incrocio "pericoloso"*, in Riv.dir.trib., 2008, II, 482 e ss..

POGGIOLI M., *Il "principio anti-abuso" nel prisma della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in Boll.trib., 2009, 1420 e ss..

POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Padova, 2012, 3.

PORCARO G., *Somme dovute ai fini della definizione agevolata e limite alla interpretazione adeguatrice delle norme di condono*, in Dir. prat. trib., 2005, II, 787 e ss..

POTITO E., *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011, 52-53.

PREZIOSI C., *Il condono fiscale*, Milano, 1987, *passim*.

PUGLIATTI S., (voce) *Conoscenza*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, 129.

RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in GT-Riv.giur.trib., 2009, 210 e ss..

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*.

RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2004, 229 e ss..

RANDAZZO F., *Ricorso tributario tardivo e rimessione in termini, dopo la riforma dell'art. 153 del Codice di procedura civile*, in *Riv.dir.trib.*, 2011, I, 218.

ROMANELLI V.M., *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939.

ROSINI E., *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. trib.*, 2002, 831 e ss..

ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento di ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, *passim*.

ROSSI P., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv.dir.trib.*, 2002, I, 473 e ss..

ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 1591 e ss..

RUSSO P.– PADOVANI F., *La chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'art. 16 della L.n. 289/2002*, in *Il Fisco*, 2003, I, 1288 e ss..

RUSSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art.12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 1077.

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 40.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 325 e ss..

RUSSO P., *Questioni in tema di condono fiscale*, in *Giur. merito*, 1976, III, 159 e ss..

RUSSO P., *Solidarietà tributaria ed art. 1306 cod.civ.: l'equivoco perdura*, in *Riv.dir.trib.*, 1995, II, 597 e ss..

RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 110.

RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo o contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 3 e ss..

RUSSO P., *Giustizia tributaria*, in *Enc. dir.,Annali*, II, 2, Milano, 2008, 640.

RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di M.Poggioli, Padova, 2007, 81 e ss..

RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, 552 e ss..

RUSSO P., *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 681-682.

RUSSO P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, *passim*.

SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, pag. 235.

SANDULLI A., *Costruire lo Stato. La scienza del diritto amministrativo in Italia*, Milano, 2009, 297 e ss..

SCALINCI C., *La notifica dell'atto tributario recettizio: un "Giano bifronte" tra sanatoria e decadenza*, in *Riv.dir.trib.*, 2005, II, 14.

SCARPA K., *L'autotutela tributaria*, in *Riv.dir.trib.*, 2001, I, 441 e ss..

SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 459 e e ss..

SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C.Consolo-C.Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 230.

SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 2 quater D.l. 30 settembre 1994, n. 564 e al d.m. 11 febbraio 1997, n. 37*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, Accertamento e sanzioni, Padova, 2011, 504 e ss..

SCHIAVOLIN R., *É davvero legittimo negare al contribuente il rimborso IVA per inesistenza delle operazioni passive, nonostante la definizione per condono ex art. legge n. 289/2002?*, in Riv.dir.trib., 2006, II, 15.

SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 53 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 204-205.

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rass.trib., 2012, 321 e ss..

SERRANÒ M.V., *Sul recente contrasto tra Cassazione e Consiglio di Stato a proposito dell'impugnabilità del diniego di autotutela*, in Boll.trib., 2006, 207 e ss..

SERRANÒ M.V., *In tema di ripercussione degli effetti dell'autotutela sugli atti-presupposto, nell'ambito del procedimento tributario di accertamento*, in Riv. dir. trib., 2000, II, 543 e ss..

SORGATO L., *Il condono non compromette il diritto di rimborso dell'IRAP*, in *Corr. trib.*, 2003, 804 e ss.

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, *passim*.

STEVANATO D., voce *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir. agg.*, II, 1999, 295 e ss..

STEVANATO D., *Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in *Dial.trib.*, 2009, 151 e ss..

STEVANATO D., *L'impugnazione del rifiuto di autotutela su atti definitivi: la giurisdizione delle commissioni configura una "duplicazione di tutela"?*, in *Dial.trib.*, 2006, 168 e ss..

STEVANATO D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv.giur.trib.*, 2005, 350.

STEVANATO D., *Disapplicazione delle norme con finalità antielusive ed attività interpretativa*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 1284.

STEVANATO D., *Istanza di disapplicazione di norme antielusive e significato del silenzio*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2007, 212 ss..

STICCHI DAMIANI S., *L'atto amministrativo nell'ordinamento comunitario: contributo allo studio della nozione*, Torino, 2006, 18 e ss..

TABET G., *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, ed. provv., Roma, 1985.

TABET G., *Rimborso di tributi*, in Enc.giur.Treccani, volume XXVII, Roma, 1991.

TABET G., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, Riv. dir. trib., 1993, I, 763.

TABET G., *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in Boll. trib. n. 12/2006, pag. 1056;

TABET G., *Verso l'estensione dell'istituto della responsabilità aggravata nel processo tributario di merito*, in Corr. trib., 2013, 2381 e ss..

TACCHIA K., *Adesione ai verbali di constatazione e impugnabilità dell'atto di definizione*, in Dir.prat.trib., 2013, 631 e ss.

TASSANI T., *L'annullamento di ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria e applicazione pratica*, in Rass. trib., 2000, 1189 e ss..

TASSANI T., *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T.Tassani, Roma, 2009, 21 e ss..

TESAURO F., *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in *Giur. it.*, 1975, I, 2, 23 e ss..

TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2007, 95.

TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15.

TESAURO F., *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1982, II, 1437 e ss..

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 174.

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *AA.VV., Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S.La Rosa, Milano, 2008, 137 e ss..

TESAURO F., *Le invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss..

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009.

TESAURO G., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, *passim*.

TESAURO G., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll.trib.*, 1982, 101.

TESAURO G., *Rimborso delle imposte*, in Noviss. Dig. It., App., VI, Torino, 1986, 824.

TINELLI G., *Condono tributario e rimborsi di imposta*, in GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, 993 e ss..

TINELLI G., *Esenzione tributaria e domanda di definizione automatica dell'imponibile*, in Boll. trib., 1983, I, 251 e ss..

TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in Corr. trib., 2006, 3125.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 64.

TREMONTI G., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, II, 258 e ss..

TRIVELLIN M., *Commento all'art. 97 Cost.*, in G.FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, Padova, 2011, 323 e ss..

TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2009, 45-51.

TRIVELLIN M., *Autotutela e buona fede* (Relazione al convegno di Padova del 12 dicembre 2003, *L'annullamento di ufficio degli atti impositivi*

illegittimi: mezzo di tutela del contribuente o strumento discrezionale di efficiente amministrazione? Situazione italiana e riflessioni comparatistiche, organizzato dall'A.N.T.I., Sezione Veneto), in <http://www.associazionetributaristi.it>;

TRIVELLIN M., *Commento all'art. 10 l. 212/2000*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, a cura di G.Falsitta, Padova, 2011, 542 e ss..

TRIVELLIN M., *Riflessioni sulle prospettive e sui nuovi problemi dell'informazione elettronica assicurata tramite i siti istituzionali dell'amministrazione finanziaria*, in www.federalismi.it

TOSI L., in F.MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 144 e ss..

TOSI L., *Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive*, in *Corr. trib.*, 2006, 3125.

TUNDO F., *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr.trib.*, 2012, 1210 e ss..

TURCHI A., *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 994 e ss..

UCKMAR V.- TUNDO F., *Codice del processo tributario-Diritto e pratica*, Piacenza, 2007, 373 e ss..

UCKMAR V., *L'incertezza nel diritto tributario-* in Atti convegno “*La certezza del diritto - Un valore da ritrovare*”, Firenze, 1992, 49.

UCKMAR V., *La certezza del diritto non abita più qui*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 663.

VEDEL G., *Préface à R.G. SCHWARTZEMBERG, L'autorité de chose décidée*, Paris, 1969, 1-452.

VENTIMIGLIA G.A., *Interpelli, procedimenti autorizzatori e tutela del contribuente*, in *Giust.trib.*, 2007, 652.

VILLATA R.- RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, a cura di F.G.Scoca, F.A.Roversi Monaco, G.Morbidelli, Torino, 2006, 45 e ss.

VIRGA P., *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, 467.

VIRGILIO A., *La notificazione degli avvisi di accertamento, delle cartelle esattoriali e degli avvisi di mora*, Roma, 1968, 21 e ss..

VOGLINO A., *Luci ed ombre del responso nomofilattico sulla sanatoria dei vizi di notifica dell'atto impositivo a seguito del ricorso del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1707.

VOZZA A., *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in GT-Riv.giur.trib., 2007, 482 e ss..

ZAGÁ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; *passim*.

ZANOTTI N., *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. dir. trib., 2012, I, 435 e ss..

ZIZZO G., *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commentario agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 471 e ss..

ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in Riv. dir. trib., I, 2002, 1032.

ZOPPINI G., *Minima fiscalia sul diritto offeso al contraddittorio e su altre cose simmetricamente e asimmetricamente connesse*, in Riv.dir.trib., 2010, II, 589 e ss..