

amministrativ@mente

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo
www.amministrativamente.com



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "FORO ITALICO"

Rivista scientifica trimestrale di diritto amministrativo (Classe A)

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Rivista di Ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"

Direzione scientifica

Gennaro Terracciano, Gabriella Mazzei, Julián Espartero Casado

Direttore Responsabile

Gaetano Caputi

Redazione

Giuseppe Egidio Iacovino, Carlo Rizzo

FASCICOLO N. 3/2021

ESTRATTO

Iscritta nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009

ISSN 2036-7821



Comitato scientifico

Annamaria Angiuli, Antonio Barone, Vincenzo Caputi Jambrenghi, Enrico Carloni, Maria Cristina Cavallaro, Guido Clemente di San Luca, Andry Matilla Correa, Gianfranco D'Alessio, Ambrogio De Siano, Ruggiero Dipace, Luigi Ferrara, Pierpaolo Forte, Gianluca Gardini, Biagio Giliberti, Emanuele Isidori, Francesco Merloni, Giuseppe Palma, Alberto Palomar Olmeda, Attilio Parisi, Luca Raffaello Perfetti, Fabio Pigozzi, Alessandra Pioggia, Helene Puliat, José Manuel Ruano de la Fuente, Francesco Rota, Leonardo J. Sánchez-Mesa Martínez, Ramón Terol Gómez, Antonio Felice Uricchio.

Comitato editoriale

Jesús Avezuela Cárcel, Giuseppe Bettoni, Salvatore Bonfiglio, Vinicio Brigante, Sonia Caldarelli, Giovanni Coccozza, Sergio Contessa, Mariaconcetta D'Arienzo, Manuel Delgado Iribarren, Giuseppe Doria, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Jakub Handrlica, Margherita Interlandi, Laura Letizia, Gaetano Natullo, Carmen Pérez González, Marcin Princ, Antonio Saporito, Giuliano Taglianetti, Simona Terracciano, Salvatore Villani.

Coordinamento del Comitato editoriale

Valerio Sarcone.



Applicazioni affievolite del principio di effettività nei confronti del contribuente.

di Laura Letizia

(Ricercatrice di Diritto tributario presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli")

Sommario

1. Premessa. Il principio di effettività e i limiti di esplicazione in materia tributaria; 2. Fase ante provvedimento amministrativo-tributario: l'invito a comparire non è generalizzato; 3. Fase post provvedimento amministrativo-tributario: l'istituto del reclamo/mediazione esclude il contraddittorio; 4. Fase processual-tributaria: le dichiarazioni sostitutive di atti notori di terzi hanno limitata efficacia probatoria; 4.1. Misure di revisione del contenzioso: il contribuente-creditore non è sempre tutelato.

Abstract

Through application exercises, some tools are analyzed in the perspective of the action of the administration and the tax jurisdiction that denote a weakened remedial protection offered to the taxpayer in relation to the principle of effectiveness.



1. Premessa. Il principio di effettività e i limiti di esplicazione in materia tributaria.

«L'origine dello Stato, di ogni istituzione, è un fatto e il diritto si ha quando questo fatto è compiuto»¹ in ragione di norme di sistema che gli assegnano un «valore» attribuendo il potere di realizzarlo al giudice e all'interprete².

Da qui, il principio di effettività³, un antecedente essenziale per legittimare l'ordinamento giuridico e da cui consegue la sua esplicazione in senso sostanziale⁴, concretizzandosi nel diritto di ciascuno a ricevere tutela, riconosciuto sin dalla Dichiarazione universale dei diritti umani ove è posto quale *effetto* dell'uguaglianza davanti alla legge (art. 7), in specie per quanto concerne gli enunciati costituzionali e legislativi incidenti su libertà e diritti fondamentali (art. 8), da salvaguardare di fronte a un tribunale indipendente e imparziale (art. 10).

L'effettività è, altresì, richiamata nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (art. 47, comma 1)⁵, ampliandosi nella possibilità di "agire", ossia di proporre ricorso innanzi a un organo decidente imparziale, indipendente e precostituito per legge, che esamini la controversia equamente, pubblicamente e in

¹ S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, II ed., Firenze, 1945, p. 51, nonché ID., *L'instaurazione di fatto di un ordinamento costituzionale e sua legittimazione*, in *Lo Stato moderno e la sua crisi. Saggi di diritto costituzionale*, Milano, 1969, p. 11, ove l'Autore individua il diritto solo dove esso ha avuto «la forza di divenire e di imporsi come diritto positivo».

² Cfr. G. GAVAZZI, *Effettività (principio di)*, in *Enc. giur.*, XII, Roma, 1989, p. 4.

³ Sul principio, teorizzato da H. KELSEN, in *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 2000 (ed. 1934), p. 96 ss., e ripreso in *Il fondamento della validità del diritto*, in *Riv. dir. int.le*, vol. XL, 1957, p. 497 ss., sono molti gli interventi dottrinali dei diversi ambiti disciplinari. Tra gli Autori che se ne sono occupati si rinvia, in particolare, a P. PIOVANI, *Il significato del principio di effettività*, Milano, 1953, passim; ID., *Effettività (principio di)*, in *Enc. dir.*, vol. XIV, Milano, 1965, p. 431 ss.; L. D'ANDREA, *Effettività*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 2118 ss.; N. IRTI, *Significato giuridico dell'effettività*, Napoli, 2009, passim; M.A. SANDULLI, *Principio di legalità ed effettività della tutela: spunti per una riflessione alla luce del magistero di Aldo Sandulli*, in *Dir. e soc.*, 2015, p. 649 ss.; I. PAGNI, *Effettività della tutela giurisdizionale*, in *Annali enc. dir.*, vol. X, 2017, p. 355 ss.; G. TERRACCIANO, *Il principio di effettività e la natura sostanziale dell'atto sotteso all'actio iudicati*, in AA.VV., *L'attività nomofilattica del Consiglio di Stato. Commentario alle sentenze dell'Adunanza plenaria pubblicate nel 2020*, IX ed., Roma, 2021, p. 723 ss. Per la dottrina processual-civilistica sul tema è fondamentale la riflessione di G. CHIOVENDA contenuta nel lavoro *Della azione nascente dal contratto preliminare*, in *Riv. dir. comm.*, 1911, p. 99, secondo cui: «Il processo deve dare al titolare di una situazione soggettiva tutto quello e proprio quello che il diritto sostanziale riconosce», aggiungendo in *Istituzioni di diritto processuale civile*, I, Napoli, 1935, ristampa anastatica della II ed., Napoli, 1960, p. 39, che l'effettività è un principio così generale «che non è, né ha d'uopo d'essere, formulato in alcun luogo». Sull'evoluzione del canone in ambito europeo, cfr. S.M. CARBONE, *Principio di effettività e diritto comunitario*, Napoli, 2009, passim; N. TROCKER, *Dal "giusto processo" all'effettività dei rimedi. L'"azione" nell'elaborazione della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in V. COLESANTI, C. CONSOLO, G. GAJA, F. TOMMASEO (a cura di), *Il diritto processuale civile nell'avvicinamento giuridico internazionale*, Padova, 2009, p. 453.

⁴ G. JELLINEK, *La dottrina generale dello Stato*, Milano, 1921, p. 10. Al riguardo, A. PROTO PISANI, *L'effettività dei mezzi di tutela giurisdizionale con particolare riferimento all'attuazione della sentenza di condanna*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, p. 620 ss.; A. DI MAJO, *Tutela (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, vol. XLV, Milano, 1992, p. 361 ss.; ID., *La tutela civile dei diritti*, Milano, 2003, passim.

⁵ Sul punto N. TROCKER, *L'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e l'evoluzione dell'ordinamento comunitario in materia di tutela giurisdizionale dei diritti*, in G. VETTORI (a cura di), *Carta europea e diritti dei privati*, Milano, 2002, p. 389 ss.; M. ACCETTO, S. ZLEPRING, *The principle of effectiveness: rethinking its role in community law*, in *Eur. public law*, 2005, p. 375 ss.



tempi ragionevoli, quando si ritenga pregiudicato dagli atti e/o dai comportamenti altrui un proprio interesse, protetto dal diritto positivo⁶.

Di tutto ciò se ne ha conferma in disposizioni sovranazionali aggiuntive che dispongono l'accesso alla giustizia e il diritto a ottenere "correttivi" tangibili alle violazioni subite (artt. 6 e 13 Cedu)⁷, da relazionare, tra l'altro, con il principio di sussidiarietà (art. 35 Cedu)⁸ e con ogni norma declinante i "mezzi" a supporto di pretese sostenute in via giudiziale (parità delle parti; contraddittorio; diritto di difesa).

Per la Corte Edu, d'altronde, i diritti devono essere «concreti ed effettivi», piuttosto che «teorici e illusori»⁹, ed essa sollecita gli Stati membri a realizzare *anche* la giustizia in questo senso, ovvero a individuare specifici «rimedi» negli ambiti disciplinati dal diritto unionale, affinché – attraverso il controllo della Corte di Lussemburgo¹⁰ – essi affermino lo stato di diritto (art. 19, par. 1, comma 2, TUE)¹¹, altresì garantito da organi giudicanti indipendenti (comma 3).

Quanto al versante procedurale-amministrativo, la Carta di Nizza-Strasburgo prevede il diritto di ogni persona a essere "ascoltata" prima dell'adozione di un provvedimento che potenzialmente possa arrecargli un pregiudizio (art. 41, § 2, lett. a), nonché di accedere al proprio fascicolo, nel rispetto della riservatezza e del segreto professionale (lett. b)¹², ponendo sull'amministrazione l'obbligo di motivare le decisioni che assume (lett. c)¹³.

Da questa visuale, il fondamento della tutela è rafforzato dall'interpretazione resa dai

⁶ Nella decisione 15 maggio 1986, n. 222/84, *Johnston v. Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, la Corte di Giustizia ha sancito, per la prima volta, il diritto.

⁷ L'art. 6 non si riferisce in modo palese al "diritto di accesso" a una Corte, ma indica i requisiti per un "equo processo" una volta adita affinché si salvaguardino diritti e libertà fondamentali dell'individuo. L'art. 13, invece, prevede il *right to an effective remedy*.

⁸ In deroga al canone, nell'ipotesi in cui manchi nell'ordinamento di uno Stato membro un rimedio effettivo e accessibile al titolare del diritto leso, è consentito accesso diretto alla Corte di Strasburgo. In tal senso, Corte Edu, 29 luglio 2004, C. 6813/97 (n. 1), *Scordino c. Italia*.

⁹ Corte Edu 13 ottobre 1980, C-6694/74, *Artico v. Italia* (rispetto al diritto di difesa).

¹⁰ La C.G.U.E., dalla sent. 19 novembre 1990, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich c. Italia*, ha affermato che i giudici interni hanno il compito di assicurare piena efficacia al diritto europeo, preservando i diritti dei singoli secondo i limiti posti dalle norme processuali interne, subordinate al *test* sovranazionale di "effettività", nonché di "equivalenza", rispetto ai mezzi di tutela esperibili.

¹¹ *Ex pluribus*, C.G.U.E. 29 marzo 2017, C-72/15, *Rosneft v. Her Majesty's Treasury et Alt.*

¹² Sulla tutela dei dati fiscali, sin troppo compromessi dalle attività istruttorie, cfr. A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni tra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per il contribuente?*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, p. 7 ss.

¹³ L'autonomia procedurale trova fondamento indiretto nel principio di "leale cooperazione" tra Stati membri e UE per realizzare gli obiettivi del Trattato. Sull'espletamento del canone nelle procedure extra-giudiziarie, si vedano R. BIFULCO, M. CARTABIA, A. CELOTTO (a cura di), *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Bologna, 2001, p. 285 ss. Per una verifica dell'operatività della CEDU rispetto ai diritti del soggetto passivo d'imposta cfr., in specie, A. URICCHIO, *Efficacia della Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento italiano con particolare riguardo ai diritti del contribuente*, in AA.VV., *Dialoghi con Ugo Villani*, tomo II, Bari, 2017, p. 1045 ss.



giudici di Strasburgo sull'art. 6 Cedu non limitata al solo *fair trial*, oltre a rilevare in ulteriori previsioni convenzionali, quali gli artt. 8 e 4, Prot. n. 7.

La prima norma indica, infatti, che le "ingerenze" di un'autorità pubblica nei diritti posti a tutela della vita privata e familiare, eccetto delimitate ipotesi, possono violare la Convenzione e ciò, ad esempio, potrebbe avvenire nel corso di un accertamento tributario finalizzato alla ricerca di prove¹⁴. Conseguentemente, mancando anticipate, effettive, verifiche dell'autorità giurisdizionale occorrono "contrappesi" *ex post* per riparare a eventuali irregolarità¹⁵.

Quanto alla seconda norma, vi è il divieto da parte della giurisdizione di uno stesso Stato di perseguire o condannare due volte lo stesso soggetto per un medesimo reato¹⁶.

L'effettività del diritto a tutela è, perciò, osservabile oggettivamente, nel senso di porsi in senso funzionale alla realizzazione degli intenti dell'Unione negli ambiti d'intervento, nonché soggettivamente, ossia per consolidare i diritti previsti dalle direttive in modo da rendere percepibile a ogni individuo la "giustizia" dell'azione svolta dai pubblici poteri¹⁷.

Risulta, quindi, evidente l'estensione dell'effettività, la cui portata si espande maggiormente per i corollari applicativi che gli organi di giustizia interni ed esterni identificano per andare oltre gli ostacoli che s'interpongono al suo svolgimento, richiedendo di circoscrivere l'indagine ad alcune sue "menomazioni" nei confronti del contribuente a partire dalla fase istruttoria-procedimentale, involgenti,

¹⁴ Corte Edu, 27 settembre 2018, C-57278/11, *Brazzi v. Italia*.

¹⁵ Appare di rilievo la decisione della Cass. civ., Sez. trib., 13 novembre 2018, n. 29132, sui controlli in sede di accertamento delle imposte sui redditi, ove si è statuito che l'irrituale acquisizione da parte degli organi di controllo di elementi rilevanti al fine non ne determina, di per sé, l'inutilizzabilità mancando una specifica previsione, salvo verificarne l'attendibilità e l'eventuale presenza di preclusioni. Trattandosi, perciò, di attività amministrativa non interviene l'art. 24 Cost., eccetto per i casi in cui rilevino diritti fondamentali di livello costituzionale, tra i quali l'inviolabilità della libertà personale e del domicilio. Per un orientamento conforme cfr., tra l'altro, le sentenze 3 febbraio 2003, n. 1543; 23 aprile, n. 9568; 27 febbraio 2015, n. 4066.

¹⁶ Sul *ne bis in idem, ex pluribus*, di recente, Corte Edu, 16 aprile 2019, C-72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, mentre a livello interno, Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2021, n. 4439. Il giudice di legittimità ha specificato che il "doppio binario" è giustificato dal rilievo degli interessi nazionali e dalla diversità dei fini perseguiti dalle procedure amministrative e penali. Le prime, infatti, sono volte «al recupero a tassazione delle imposte non versate», le seconde «alla prevenzione e repressione dei reati in materia tributaria». Per cui, la minaccia di una sanzione detentiva insieme a una amministrativa pecuniaria, persegue lo scopo «di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei», nonché assicurare *ex post* «l'effettiva riscossione degli importi evasi grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario». Da tanto, la Corte ha escluso il principio rispetto a una doppia sanzione su uno stesso fatto di dichiarazione infedele, richiamando la decisione della Consulta 15 luglio 2019, n. 222, quanto alla legittimità dell'art. 649 c.p.p., in riferimento agli artt. 3 e 117, comma 1, Cost. (quest'ultimo in riferimento all'art. 4, Prot. 7, cit.). Si veda, altresì, Corte cost., ord. 10 giugno 2021, n. 136. In dottrina, F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul ruolo delle "Alte" Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 915 ss.; F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica tra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, p. 513.

¹⁷ Cfr. M. MIDIRI, *Diritti fondamentali, effettività della tutela, giudice amministrativo*, in *Riv. AIC*, 2015, p. 7.



eventualmente, anche quella "intermedia" volta a evitare il contenzioso, sino a interessare la sede processuale, alla prima correlata qualora il provvedimento impositivo rappresenti il risultato del mancato perseguimento *ex ante* del fine di giustizia da parte dell'amministrazione finanziaria¹⁸. D'altro canto, la struttura e la finalità del diritto processuale tributario si manifestano, particolarmente, analizzandone le relazioni con il diritto sostanziale in materia, a loro volta espresse dai legami tra il contenzioso e il rapporto tributario; quest'ultimo, infatti, "reagisce" sul primo riflettendosi nel processo d'accertamento e realizzandosi in quello di esecuzione¹⁹.

Il tutto tenendo ben presente la peculiarità del rapporto giuridico obbligatorio tributario che pone tra l'ente pubblico creditore e il contribuente debitore una relazione ove assume, contrariamente alla disciplina civilistica contemperante le esigenze di entrambe le parti in una logica negoziale e sinallagmatica, una posizione senz'altro prevalente il primo, emettendo anche atti esecutivi, supportati da "misure" veloci ed efficaci che, di per loro, limitano i diritti del soggetto passivo.

Pur tuttavia, in una visione rinnovata, la ricerca di continui "equilibri" va sempre ricercata; del resto, l'indisponibilità del rapporto d'imposta appare ormai, almeno a livello legislativo, e in ragione di istituti che derogano alla concezione tradizionale, più sfumata²⁰.

Sulla scorta di queste brevi considerazioni, le note che seguono verificano, appunto, alcune fattispecie denotanti forme di tutela depotenziate del soggetto passivo del rapporto d'imposta a vantaggio dell'interesse fiscale e collegate, soprattutto, all'annoso problema dello svolgimento del contraddittorio nel procedimento e nel processo, come desumibili dal neo introdotto invito a comparire solo

¹⁸ M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 111. Per E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 13, l'autorità fiscale può essere ritenuta un «organo di giustizia», individuando il «fine generico» verso cui imparzialmente indirizza la propria azione nei confronti dei contribuenti.

¹⁹ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, pp. 57 e 103. Sul legame procedimento/processo amministrativo, M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1979, p. 313; F. BENVENUTI, *Processo amministrativo (struttura)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 457 ss. Sull'indispensabilità del contraddittorio anticipato, quale elemento per garantire anche quello processuale e, sempre, nella visione della dottrina amministrativistica, soprattutto rispetto alla tutela dell'accesso agli atti, R. GALLI, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1995, p. 981; F. BENVENUTI, *Istruzione (proc. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XII, Milano, p. 209 ss.; P. VIRGA, *Diritto amministrativo. Atti e ricorsi*, Milano, 1995, p. 393 ss. Sul rapporto norme/istituti processuali funzionali all'effettività, G. TERRACCIANO, *Il principio di effettività e la tutela delle posizioni giuridiche soggettive negli appalti pubblici*, in *Il Foro amm. T.A.R.*, 2011, p. 3971 ss.

²⁰ Sul punto G. MARINI, *L'accertamento: atti impositivi e tipologie di accertamento*, in ID., E. DELLA VALLE, V. FICARI (a cura di), *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, p. 111 ss. Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria cfr., in specie, A.D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1953, p. 291 ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 56 ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 61; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, p. 239.



apparentemente "generalizzato", dall'istituto del reclamo/mediazione e dall'esclusione della prova testimoniale, rivolgendo specifica attenzione alle dichiarazioni sostitutive di atti notori. Un accenno, infine, è ad alcuni casi di affievolita tutela in sede processuale del contribuente-creditore.

2. *Fase ante provvedimento amministrativo-tributario: l'invito a comparire non è generalizzato.*

Una persistente carenza applicativa del principio di effettività attiene alle regole che presiedono l'esercizio del potere amministrativo-tributario procedimentalizzato e determinata dai limiti di svolgimento del contraddittorio nella fase accertativa di fronte all'ente impositore.

Si tratta, come noto, di una facoltà temporalmente delimitata mediante la quale il destinatario degli effetti provvedimenti di un atto fiscale può "comunicare" con l'amministrazione finanziaria, esprimendo "osservazioni" sull'avviso di accertamento, ossia le proprie ragioni sui rilievi da questa espressi per l'adempimento della pretesa fiscale²¹.

L'espressione "contraddittorio", del resto, origina da *contra dicere* implicando, quindi, un "confronto" tra la *pars publica* e quella *privata* affinché quest'ultima abbia le "opportunità" per argomentare/provare diversamente dalle osservazioni/convinzioni dell'altra.

In sostanza, al soggetto passivo d'imposta devono o, perlomeno, dovrebbero essere riconosciute prerogative partecipative effettive sin dalla sede che precede, eventualmente, quella contenziosa, in modo da poter lì intervenire "scientemente".

Il modello di amministrazione partecipata si è affermato, in via generale, con la l. n. 241/1990²² in quanto funzionale all'efficienza²³, all'imparzialità e al buon andamento dell'azione amministrativa, ma nel contesto delle nuove norme in materia di

²¹ In dottrina, come noto, due interpretazioni sorreggono l'accezione da dare all'atto impositivo: una di esse sostiene che gli atti amministrativi di carattere fiscale hanno un'efficacia meramente dichiarativa di obbligazioni tributarie già sorte *ex lege*; un'altra ritiene che l'amministrazione finanziaria agisca attraverso provvedimenti aventi efficacia costitutiva. L'atto impositivo sarà, dunque, un mero atto che accerta un'obbligazione legale già nata con il manifestarsi del presupposto o un provvedimento emesso al termine del procedimento amministrativo di applicazione del tributo, costituendo appunto l'obbligazione tributaria. Così M. NUSSI (a cura di), *L'atto impositivo: i vizi*, in *giustiziatributaria.it*.

²² Alla partecipazione procedimentale, la legge ha assegnato una funzione soggettiva e oggettiva. In una visione garantista, permettere al privato di tutelare la propria posizione giuridica ("partecipazione difensiva"), si dà da far valere le proprie ragioni nel procedimento. In una visione collaborativa, perseguire una maggiore efficienza dell'azione della p.a., ovvero consentirle di meglio comparare gli interessi coinvolti e meglio perseguire l'interesse pubblico principale. Così, Cons. Stato, Sez. V, 10 gennaio 2007, n. 36. Si accenna, inoltre, che il codice del processo amministrativo (d.lgs. n. 104/2010), all'art. 1 indica tra i «Principi generali» a presidio delle regole in materia, proprio il principio di effettività e pienezza della tutela.

²³ Sul punto A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 178; L. NICOTINA, *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una "premissa-promessa" che non può essere tradita*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 415.



procedimento ha assunto un rilievo limitato per la materia tributaria²⁴. Del resto, in quest'ultima, solo alla fine degli anni '80 s'iniziarono a prevedere le prime ipotesi per una partecipazione del contribuente in senso difensivo ("partecipazione-contraddittorio") e, quindi, non più a favore preminente dell'attività autoritativa d'indagine dell'amministrazione ("partecipazione-cooperazione")²⁵.

In seguito, la l. n. 212/2000 non ha previsto una disposizione generale in tale direzione²⁶, anche se il principio di collaborazione e buona fede, nel rispetto dell'art.

²⁴ Per i procedimenti tributari, infatti, il Capo III non ha trovato applicazione poiché, pur se *species* del procedimento amministrativo, essi se ne differenziano per il carattere vincolato dell'indisponibilità dell'obbligazione non preclusivo, però, di margini valutativi. Più nello specifico, gli artt. 13, comma 2, e 24, delle "Nuove norme in materia di provvedimento amministrativo" hanno escluso dal riferibile ambito applicativo gli istituti partecipativi difensivi per la materia tributaria (comunicazione dell'avvio del procedimento; intervento nel procedimento; diritto di accesso). In merito, S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pp. 1128 ss.; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, p. 318. Sull'"immanenza" del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario rispetto alla legge generale sull'azione amministrativa, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1916 ss.; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, passim; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela: lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, p. 200 ss. In giurisprudenza, Cass. SS.UU. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635; 21 luglio 2013, n. 18184; 18 settembre 2014, n. 19667. Per un orientamento diverso, Cass., Sez. VI-T, 10 gennaio 2017, n. 380. Sulla decisione della Consulta 7 luglio 2015, n. 132, ove si statuisce che «l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso», cfr. G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1217 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *Riv. giur. trib.*, 2015, p. 741 ss. Più ampiamente, sul "giusto procedimento" tributario, F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, 2012, p. 397 ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, ivi, p. 406 ss.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, ivi, p. 413 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1575 ss.; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 13 ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, p. 254 ss. Sul concetto di "partecipazione" in base ai canoni costituzionali previgenti, con largo anticipo, G. LICCARDO, *Il principio del contraddittorio nell'attività tributaria*, in *Riv. trib.*, 1955, p. 1 ss. Per una disamina degli attuali principi costituzionali ed europei, A. URICCHIO, P. PETTINE, L. SACCHETTI, *Il contraddittorio endoprocedimentale: esigenze di tutela del contribuente tra principi costituzionali e dell'UE*, in *Riv. Guardia fin.*, 2019, p. 1627 ss.

²⁵ Sul modello "concertativo", per la "condivisione" e per il "consenso" all'imposta, cfr. A. URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica fiscale*, in V. UCKMAR, F. TUNDO (a cura di), *Codice delle ispezioni tributarie*, Piacenza, 2005, p. 247 ss.

²⁶ In merito, la COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA nella relazione conclusiva del 29 giugno 2021, ha proposto l'introduzione nello Statuto di una norma generale che riconosca il "diritto del contribuente al contraddittorio", ipotizzando l'introduzione di un art. 6-bis, il cui comma 1 prevede: «Il contribuente ha diritto di partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi». Nel comma 2, è indicato: «L'atto emesso in violazione del comma precedente è nullo», escludendo, quindi, la "prova di resistenza" (art. 5-ter, comma 5, d.lgs. n. 218/1997, su cui *infra*).



97 Cost., deve presiedere i rapporti privato/amministrazione, secondo quanto indicato nel suo art. 10 che s'indirizza a un migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Nello Statuto dei diritti del contribuente, comunque, precipe disposizioni consentono l'espressione del contraddittorio. Tra queste, l'art. 6, comma 5, sul controllo formale della dichiarazione nei casi d'incertezze su suoi aspetti rilevanti e, particolarmente, l'art. 12, comma 7, ove è disposto che il soggetto passivo d'imposta – entro 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica – può comunicare proprie osservazioni e richieste all'ente impositore, tenuto a valutarle, a meno che una «particolare e motivata urgenza» prima dell'indicata scadenza permetta, comunque, di emanare l'avviso di accertamento²⁷.

Invero, è proprio su quest'ultima norma che la dottrina ha svolto approfondite considerazioni per sostenere, al di là dei casi tipizzati, che vi sia un diritto del privato a partecipare attivamente al contraddittorio preventivo, sebbene la Corte di Cassazione, inizialmente favorevole, l'abbia poi escluso²⁸.

In ogni caso, sono stati introdotti via via vari istituti partecipativi all'istruttoria tributaria, ma il sistema complessivo appare disorganico; nel mentre, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha più volte sostenuto la valenza del contraddittorio quale principio «immanente» dell'ordinamento sovranazionale²⁹.

²⁷ Richiamando il principio generale di buona fede nell'operato dell'amministrazione, le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno sancito che, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12 cit. va interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina, di per sé, salvo specifiche ragioni d'urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, in quanto il termine è a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente e diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. In questo senso, da ultimo, Cass., Sez. trib., 13 maggio 2021, n. 12372.

²⁸ L'intervento del contribuente, invero, è stato reputato anche «mera eventualità», ossia possibile solo se riconosciuto da specifiche norme di legge che prevedono e disciplinano lo specifico procedimento amministrativo, rappresentando un rapporto certamente non paritetico tra le parti, ma di supremazia/soggezione e, perciò, impeditivo dell'applicabilità delle garanzie ex art. 12, comma 7, l. 212/2000, alle verifiche "a tavolino". In tal senso, *ex pluribus*, Cass. civ., Sez. trib., 3 agosto 2012, n. 14026 e 12 febbraio 2014, n. 3142. Un diverso orientamento ha ampliato l'ambito di applicazione del contraddittorio a ogni procedimento tributario; le previsioni che indicano il coinvolgimento del soggetto passivo nella fase di accertamento non sono, quindi, esaustive ed esso va reputato un principio generale, immanente all'ordinamento, per garantire il contribuente e, nel contempo, assicurare il miglior svolgimento della potestà impositiva. Così, tra l'altro, Cass. SS.UU. civ., 29 luglio 2013, n. 18184; 18 settembre 2014, n. 19667; 7 marzo 2014, n. 5373; Cass., Sez. V., 14 gennaio 2015, n. 406. Nella decisione n. 24823 del 9 dicembre 2015, le SS.UU. rivedono, però, dette pronunce, sostenendo che un diritto generale al contraddittorio endoprocedimentale vi è solo nell'ordinamento UE; per cui, rispetto ai tributi "non armonizzati", esso può trovare applicazione solo se previsto espressamente, mentre per quelli "armonizzati" va applicato in ogni caso e l'omissione determina nullità dell'atto se il contribuente dimostra in giudizio che le ragioni che avrebbe voluto/potuto far valere non sono pretestuose. Per un commento, S.F. COCIANI, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza di legittimità: regola o principio?*, in *unipg.it*.

²⁹ *Ex pluribus*, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropè*; 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, *Kamino* e C 130/13,



Tra le diverse occasioni "perse" per sopperire all'assenza di una norma che disponga un obbligo dell'Ufficio di "sentire" comunque il contribuente nel procedimento affinché si "tuteli", vi è l'art. 5-ter³⁰ che, nel giugno dello scorso anno, è stato inserito dal "decreto Crescita" nel d.lgs. n. 218/1997.

La norma, infatti, se non in insufficienti ipotesi, preclude quest'opportunità nell'accertamento con adesione, oltre a non delineare un assetto rivisto quanto alla distinzione tra i tributi armonizzati o meno³¹.

In definitiva, essa – pur prevedendo un invito a comparire "generalizzato" affinché si realizzi un confronto anticipato tra le parti sull'avviso³², anche per favorire l'adempimento spontaneo, verificata la correttezza della pretesa fiscale – esclude dal procedimento gli avvisi parziali e di rettifica³³, le fattispecie rispetto alle quali la fase pre-accertativa sia già prevista³⁴, le ipotesi in cui si ravvisino particolari e motivate urgenze o fondati pericoli per la riscossione e i casi ove gli organi di controllo rilascino copia del processo verbale di chiusura delle operazioni³⁵.

La disposizione, dunque, oltre a non far rientrare nel perimetro applicativo attività istruttorie che necessiterebbero del confronto tra le parti (dichiarazioni rese da terzi; controllo dei dati bancari)³⁶, non contempla molte altre fattispecie, quasi che il

Datema.

³⁰ Per una disamina del processo di approvazione della norma, introdotta dall'art. 4-octies, d.l. n. 34/2019, cfr. M. BEGHIN, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Il fisco*, 2018, p. 4007 ss.; F. TUNDO, *L'invito al contraddittorio in un recente disegno di legge: quali conseguenze per il contribuente?*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 2963 ss.

³¹ Tra gli Autori che hanno espresso rilievi critici, F. TUNDO, *Semplificazioni fiscali: diritto al contraddittorio, con limiti, nell'accertamento con adesione*, in *Il fisco*, 2019, p. 2107 ss.; A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. imp.*, 2019, p. 13; C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 26 ss. Sulla negazione dell'obbligo del contraddittorio rispetto ad atti impositivi riferiti a tributi "non armonizzati" e non conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche in sede, S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 233 ss.

³² Nello specifico, accertamenti su atti in materia d'imposte sui redditi e relative addizionali, nonché riferiti a tributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Ivie, Ivafe, Iva.

³³ Ex artt. 41-bis, d.P.R. n. 600/1973, e 54, commi 3-4, d.P.R. n. 633/1972. Peraltro, vanno esclusi dalla previsione i procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione regolati da norme alla stessa incompatibili. Si segnala al riguardo che la COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, nella relazione finale, ha evidenziato l'opportunità d'intervenire sulla deroga all'obbligatorietà della notifica dell'invito per gli accertamenti parziali ai fini delle imposte sul reddito e dell'Iva, «riducendola al contenuto essenziale».

³⁴ Si pensi a quanto disposto agli artt. 10, comma 3-bis, l. n. 146/1998; 10-bis, commi 6-7, l. n. 212/2000; 38, comma 4 (per come applicabile ex comma 7), d.P.R. n. 600/1973; 9-bis, comma 16, d.l. n. 50/2017.

³⁵ Ipotesi sorretta dalla garanzia di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, ricordando che non è ravvisabile come "legittima" urgenza l'imminente scadenza del termine di decadenza per notificare l'avviso di accertamento. La Cassazione nella decisione 23 gennaio 2019, n. 1778 ha, peraltro, "svuotato" il contenuto della norma: se il contribuente ha presentato memorie e osservazioni contro il p.v.c., l'atto impositivo va ritenuto comunque valido, pure se l'Ufficio non ha assunto alcuna "posizione", sicché il "silenzio" equivarrebbe a implicita valutazione. Per un commento, R. MICELI, *Diritti e garanzie del contribuente in sede di verifiche fiscali: si confermano le chiusure del giudice di legittimità*, in *Tax News*, 2019.

³⁶ In tema, P. LAROMA JEZZI, *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 3760 ss.



legislatore ritenga il contraddittorio anticipato «un rallentamento» all'attività dell'amministrazione, «utile al solo contribuente»³⁷.

Da tanto, l'obiettivo verso cui la partecipazione dei soggetti passivi del rapporto d'imposta dovrebbe rivolgersi manca di "effettività" senza la notifica in questione. Questi, infatti, non possono rendere chiarimenti e/o esibire documenti all'ente procedente prima che emani l'atto impositivo finale, se non quando previsto specificamente; meglio, il procedimento definisce pretese sostanzialmente già determinate, rappresentando un metodo alternativo di risoluzione delle liti tributarie quando il privato aderisce³⁸. In caso contrario, l'Ufficio gli notificherà l'avviso di accertamento che, in base a ciò che emergerà nel contraddittorio, potrà anche divergere dall'invito a comparire quanto alla pretesa impositiva e/o alla motivazione³⁹.

Tuttavia, mentre l'amministrazione potrà utilizzare gli elementi emersi nel corso dell'adesione preventiva, perfezionando i propri convincimenti nella motivazione "rafforzata" dell'atto (art. 5-ter, comma 3) – che, mancando, rende invalido l'avviso⁴⁰ – il contribuente non potrà avvalersi, se non risponde all'invito, dell'accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto conseguente, ritrovandosi in una posizione senza dubbio di non pariteticità con il Fisco⁴¹.

Quanto all'effetto del mancato contraddittorio, ovvero se l'Ufficio erroneamente abbia reputato di non adire anticipatamente il privato nei casi delineati, è quello della nullità dell'avviso se, in sede processuale, egli dimostra le ragioni che avrebbe potuto far valere nel caso in cui fosse stato attivato tempestivamente (comma 5). Dunque, si pone sul soggetto passivo l'onere di dimostrare ("prova di resistenza")⁴² che l'assente invito ha influito negativamente sulla fondatezza della pretesa fiscale.

Per le modalità applicative dell'istituto, il riferimento è la circolare n. 17/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate. Tra le criticità da evidenziare, a supporto delle già espresse, vi è – rispetto al "diritto di accesso" – l'indicazione che l'Ufficio con il

³⁷ F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, in *Giur. imp.*, 2019, p. 152.

³⁸ Ex art. 9, comma 1, d.lgs. n. 218 cit., ossia se il contribuente versa, entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di accertamento con adesione, quanto dovuto o la prima rata.

³⁹ F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, cit., p. 156.

⁴⁰ Artt. 42, comma 3, d.P.R. n. 600/1973, e 56, comma 5, d.P.R. n. 633/1972.

⁴¹ F. FARRI, *Considerazioni a "caldo" circa l'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto Crescita*, in *Riv. dir. trib. on line*, 2021. Della stessa opinione F. TUNDO, *Semplificazioni fiscali: diritto al contraddittorio, con limiti, nell'accertamento con adesione*, in *il fisco*, 2019, p. 2110. Diversamente F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, cit., secondo il quale il confronto può anche condurre alla rinuncia, in tutto o in parte, della pretesa impositiva, beneficiandone le ragioni del contribuente.

⁴² Tranne per i casi di cui al comma 4, art. 5-ter. Sul punto P. ACCORDINO, *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib. online*, 2019; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. prova di resistenza*, ibidem, 2020. In giurisprudenza, *ex pluribus*, Cass. SS.UU. civ., 9 dicembre 2015, n. 24823, ove si puntualizza che il contraddittorio deve consentire al contribuente di addurre elementi «non fittizi e strumentali» e, quindi, non risolversi in sede contenziosa «in un mero simulacro».



“confronto” aggiunge al materiale istruttorio gli elementi forniti dal contribuente per “valutare”, ma per l’inverso non vi è alcuna indicazione.

La non “parità” tra le parti emerge anche quando il documento di prassi sottolinea che l’invito ha le finalità preparatorie usuali per instaurare il contraddittorio volto a definire l’accertamento (con riferibili riflessi anche extra-tributari)⁴³, ma se il “confronto” sugli esiti dell’istruttoria manca, il contribuente non può far altro che seguire le “condizioni” delineate dalla *pars publica* o avviare il contenzioso. Ancora, il procedimento può essere attivato su istanza del privato dopo la notifica dell’avviso di accertamento, ma solo se non preceduto dall’“invito”, obbligatorio per l’amministrazione, a meno che non si tratti di accertamenti parziali in materia di Iva basati su elementi “certi e diretti” e, non implicanti, quindi, ricostruzioni induttive o richiedenti l’utilizzo di presunzioni. Per le imposte dirette, diversamente, il contraddittorio va attivato pure se la pretesa si fonda su elementi presuntivi. Più ampiamente, l’amministrazione deve valorizzare la partecipazione del contribuente al procedimento, ma non facendolo occorre richiamare, per dichiarare l’avviso di accertamento invalido, modalità assimilabili a quelle indicate nell’art. 21 *octies*, l. n. 241/1990.

In definitiva, la norma di recente introduzione riprende concezioni risalenti sull’esercizio del potere dell’amministrazione finanziaria, seguendo il tradizionale modello impositivo basato su “autorità” e “sovranità”, ossia caratterizzato da un esercizio del potere non “concertato”, “unilaterale”, ove il privato si ritrova in una posizione del tutto subordinata⁴⁴: l’Ufficio individua la procedura, stabilendo discrezionalmente se debba o meno parteciparvi e dalla “revoca” degli atti che determina non conseguono, come detto, immediati effetti invalidanti⁴⁵.

3. Fase post provvedimento amministrativo-tributario: l’istituto del reclamo/mediazione esclude il contraddittorio.

Un’altra carenze applicativa dell’effettività emerge rispetto all’istituto del reclamo che, insieme alla mediazione⁴⁶, ha la notoria finalità di deflazionare il contenzioso

⁴³ Di cui alle circolari nn. 235/E/1997 e 65/E/2001.

⁴⁴ Ciò, appare, peraltro, in contraddizione con la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E del 7 maggio 2021 ove, tra gli indirizzi operativi per lo svolgimento da parte degli Uffici delle loro principali attività, si segnala di promuovere l’adempimento spontaneo anche attraverso istituti volti a instaurare un’interlocuzione costante e preventiva con il contribuente.

⁴⁵ F. FARRI, *Per il contraddittorio endoprocedimentale occorre un nuovo art. 12-bis nello Statuto dei diritti del contribuente, non l’art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1987*, in *Riv. dir. trib. on line*, 2020. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 321 ss., ha ben segnalato come gli automatismi previsti nelle fasi procedurali precontenziose rispondano unicamente o, comunque, preminentemente, a esigenze di celerità, non di legalità, per rimediare alle difficoltà che l’amministrazione può incontrare sia nell’accertamento, sia nella riscossione del tributo.

⁴⁶ L’istituto, introdotto dall’art. 39, commi 9-11, d.l. n. 98/2011, ha subito posto problemi di natura costituzionale analizzati, tra gli altri, da G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 853



giurisdizionale, consistendo in un'istanza di autotutela anticipata con la quale il privato intende ottenere d'ufficio l'annullamento di un atto impositivo. In altri termini, con la procedura – che interviene per le controversie di valore non superiore ai 50 mila euro⁴⁷ – l'amministrazione finanziaria svolge una funzione di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto, appunto, del reclamo⁴⁸.

Più nello specifico, il soggetto passivo "reclamando" contesta un'interpretazione dell'Ufficio su un atto a cui non ha partecipato quanto alla formazione⁴⁹, costituendo o, per lo meno, dovendo costituire, un'occasione per un confronto tra le parti del rapporto tributario nella prospettiva di soddisfare l'interesse del Fisco e, al contempo, tutelare il soggetto passivo.

Quanto alla presentazione dell'istanza, essa è un requisito di procedibilità del giudizio, non più di ammissibilità del ricorso⁵⁰, occorrendo il decorso di sessanta giorni dalla notifica dell'atto (o di novanta giorni nell'ipotesi di rifiuto tacito dell'atto richiesto), che rappresenta, per dottrina prevalente, un "filtro" amministrativo precedente l'azione giudiziaria⁵¹. Se il contribuente, però, non presenta l'istanza,

ss.; F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013 p. 94 ss. Per un commento sul documento di prassi del 2012, C. BUCCICO, *La circolare n. 9/E del 19 marzo 2012: l'Agenzia delle Entrate detta le istruzioni operative per la mediazione tributaria*, in *Gazz. for.*, 2012, p. 117 ss. Quanto alla nuova disciplina (art. 17-bis), poi riformulata (prima dall'art. 9, comma 1, lett. l, d.lgs. n. 156/2015, poi dal d.l. n. 50/2017), si rinvia, in particolare, a M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1505 ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65 ss.; G. INGRAO, *Il reclamo obbligatorio incrementa la possibilità di subire l'esecuzione coattiva per tributi provvisoriamente dovuti*, in *Dial. trib.*, 2012. Per un'analisi critico-ricostruttiva, cfr. A. CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i vecchi dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 274 ss.; C. GLENDI, *Il reclamo e la mediazione*, in ID., C. CONSOLO, A. CONTRINO (a cura di), *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milano, 2016, p. 172 ss.; G. CORASANITI, *L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo della mediazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 1442 ss. Per le differenze tra mediazione e reclamo si rinvia ad A. GUIDARA, *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.* 2021, p. 99 ss. Sulla sostanziale assimilazione della mediazione alla conciliazione, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 413; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 150. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., p. 67, valorizza l'elemento negoziale riferendosi alla natura transattiva dell'istituto. Sulle divergenze tra il reclamo e l'autotutela, G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, p. 79.

⁴⁷ Il valore è determinabile ex art. 12, comma 5, d.lgs. n. 546/1992, indicante i criteri di determinazione dell'entità del tributo per l'assistenza tecnica obbligatoria.

⁴⁸ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, p. 46.

⁴⁹ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2536 ss.

⁵⁰ Per opportuni approfondimenti, G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in A. GUIDARA (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, cit., p. 97 ss. Sul punto, la Consulta nella sent. n. 98/2014 ha dichiarato l'illegittimità del comma 2, art. 17-bis, in riferimento all'art. 24 Cost., laddove disponeva il previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo per proporre ricorso.

⁵¹ In questo senso, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 413. Per D. STEVANATO, *Reclamo e "mediazione fiscale": lettere a un bambino mai nato*, in *Dial. trib.*, 2012, p. 99, si tratta di un ricorso in opposizione, mentre M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.* 2012, p. 841, propende *ab initio* per la natura



ovvero si costituisce in giudizio prima dell'indicata scadenza, il giudice dichiarerà improcedibile il ricorso.

Quest'ultimo, a sua volta, pone in essere gli "effetti" del reclamo ed, eventualmente, il contribuente può inserirvi la propria proposta all'ente impositore, motivandola, per ottenere una nuova determinazione della pretesa fiscale (art. 17-bis, comma 1)⁵². L'Ufficio, a sua volta, potrà non accoglierla e, in tal caso, farne un'altra tenendo conto della "sostenibilità" rispetto al *quantum*, di eventuali incertezze su "questioni" riferite all'atto, dell'"economicità" dell'azione⁵³.

Venendo alle criticità dell'istituto rispetto al tema d'indagine, si evidenzia che: *i*) l'organo che verifica la proponibilità/ammissibilità dell'istanza (oltre l'impossibilità di annullare l'atto impugnato), non è "terzo" e "imparziale"⁵⁴ in quanto, pur se la riferibile gestione è assegnata ad altro Ufficio, ovvero non a quello che ha emesso l'atto, si tratta comunque di un appartenente alla medesima amministrazione⁵⁵; *ii*) le parti non hanno alcun "confronto" se il reclamo è ritenuto, del tutto o parzialmente, da non accogliere e, del resto, la procedura può chiudersi con un "silenzio-rifiuto".

Quanto alla problematica sulle spese di lite da rapportare all'esplicazione effettiva del diritto di difesa e poste dalle Commissioni tributarie a carico del soccombente, con deroghe ben delineate per non risolversi in «mero arbitrio»⁵⁶, essa è stata risolta introducendo l'art. 15, comma 2-septies, nel d.lgs. n. 546/1992⁵⁷, che dispone: «Nelle

processuale dell'atto. A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 55, pone, invece, l'atto tra la contestazione amministrativa e il gravame giurisdizionale. Per la Corte cost., 16 aprile 2014, n. 98, la fase del reclamo è un *procedimento pre-giurisdizionale*.

⁵² Agenzia delle Entrate, circolare n. 38/E/2015. In senso critico, C. GLENDI, *Il reclamo e la mediazione*, cit., p. 175.

⁵³ Cfr. A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898 ss.

⁵⁴ La mediazione tributaria, ispirata a quella civile (art. 10, d.lgs. n. 28/2010), ha caratteristiche amministrative e procedurali quali, appunto, la presenza di un mediatore non "terzo" rispetto alle parti. Nella relazione illustrativa al d.lg. n. 156/2015 la mancata scelta di un organo terzo è stata reputata «opportuna», poiché il reclamo «è espressione dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore» da incoraggiare «per indurre ogni amministrazione a rivedere i suoi errori prima dell'intervento del giudice».

⁵⁵ Cfr. A. CARINCI, *La mediazione funziona solo con un arbitro terzo*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, p. 1101. Diversamente, P. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 772 ss., che ritiene ammissibile l'assenza della terzietà per gli "oneri" che altrimenti andrebbero sostenuti. In merito la COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA ritiene di confermare l'assetto dell'istituto rispetto a un organo "terzo" cui rimettere la mediazione. La posizione è condivisa da F. PISTOLESI, *Spunti per la riforma tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in *giustiziainsieme.it*, 23 luglio 2021, sottolineano che, diversamente, si sarebbero creati più problemi rispetto a quelli che un'altra scelta avrebbe potuto risolvere. Ciò, in quanto, «si sarebbe spezzato l'essenziale nesso sussistente fra questo istituto e l'autotutela. Il reclamo non potrebbe essere accolto da un organo diverso dall'ente impositore poiché ciò ne lederebbe le prerogative, volte ad assicurare il rispetto dei principi di legalità nella materia tributaria e di capacità contributiva. Prerogative che devono, però, essere esercitate con massime equanimità e trasparenza, al fine di evitare inaccettabili disparità di trattamento fra i privati e perché si possa realizzare un efficace filtro all'accesso alla giustizia tributaria». L'Autore ritiene, tuttavia, necessario per le ridotte dimensioni organizzative di molti enti locali di creare consorzi o affidare le funzioni di accertamento, liquidazione e riscossione ai soggetti di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997, se dotati di ripartizioni autonome.

⁵⁶ Cass. SS.UU. civ., 30 luglio 2008, n. 20598.

⁵⁷ Il comma 1, art. 17-bis previgente disponeva, tranne nei casi di soccombenza reciproca, che le Commissioni



controversie di cui all'art. 17-bis, le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento». In altri termini, se la fase di reclamo si conclude senza che sia accolto, l'accoglimento del ricorso implica l'incremento delle somma da sborsare anche per il Fisco, sebbene i giudici tributari continuino ad applicare nei confronti di quest'ultimo assai raramente la previsione.

4. Fase processual-tributaria: le dichiarazioni sostitutive di atti notori hanno una limitata efficacia probatoria.

Affinché la sede contenziosa sia "utile"⁵⁸ deve tendere all'accertamento dei fatti e, quindi, consentire anche lo svolgimento del diritto alla prova.

Eppure, un limite che ancora opera rispetto alla tutela del contribuente relativamente all'effettiva esplicazione della parità delle parti, del giusto processo e del diritto di difesa, con evidenti riflessi sul contraddittorio⁵⁹, è dato proprio dal divieto di prova testimoniale (e di giuramento), posto dall'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, norma rubricata, peraltro, "Poteri della Commissione tributaria"⁶⁰.

La parte privata, dunque, non può servirsene dimostrando, mediante tale strumento ciò che sostiene nel processo⁶¹; diversamente, l'amministrazione finanziaria può

tributarie non potevano disporre la compensazione delle spese, tranne in presenza di «validi motivi» (da riportare in motivazione), inducendo il soccombente a disattendere la proposta di mediazione con evidente deroga all'art. 92, comma 2, c.p.c.. Sul punto, invero, si è escluso che l'omessa presentazione dell'istanza del contribuente potesse giustificare la compensazione delle spese, poiché «l'opportunità di risolvere in via di autotutela le controversie al fine di evitare il proliferare di contenziosi e di lucrare sulle spese processuali è illogica ed erranea», risolvendosi «in una non consentita limitazione del diritto del cittadino di ricorrere in giudizio, con conseguente violazione dell'art. 24 Cost.». Così Cass., Sez. VI., 31 maggio 2016, n. 11222. Piuttosto di recente, la C.T.R. Emilia Romagna nella sent. 22 ottobre 2020, n. 1115, ha statuito che, qualora l'ente impositore o l'agente della riscossione nella fase del reclamo/mediazione annullino in autotutela l'avviso di accertamento tributario o di riscossione, sono tenuti a rimborsare al contribuente le spese legali necessarie per la proposizione del ricorso/reclamo.

⁵⁸ G. TERRACCIANO, *Il principio di effettività e la natura sostanziale dell'atto sotteso all'actio iudicati*, cit., p. 726. Definisce il processo "luogo dell'effettività", R. GRECO, *L'effettività della tutela nel giudizio di ottemperanza*, in *giustiziaamministrativa.it*, 13 febbraio 2019.

⁵⁹ Di cui all'art. 101 c.p.c. per effetto del rinvio alle norme del processo civile ex art. 1, d.lgs. n. 546/1992. Sul punto, F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario, riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1628 ss.; R. LUPI, *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, p. 281 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 480 ss.; ID., *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 567 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 345 ss.; F. PAPARELLA, *Le dichiarazioni di terzi e la prova testimoniale. Profili sistematici*, in E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 213 ss.; A. COMELLI, *Le dichiarazioni di terzi sono elementi indiziari liberamente valutabili dal giudice tributario*, in *Corr. trib.* 2013, p. 637 ss.

⁶⁰ Anche questo comma è stato oggetto d'interesse della COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA proponendo di sostituirlo in tal modo: «Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori».

⁶¹ Come ha osservato F. TESAURO, *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Il fisco*, 2002, p. 23, il divieto di testimonianza «è estraneo alla tradizione normativa del processo tributario ed è stato sancito, per la



chiedere informazioni a terzi sull'oggetto della controversia, assunte al di fuori dal processo utilizzandole, per l'appunto, ai fini processuali⁶².

Sull'inammissibilità della prova testimoniale, la dottrina – sin dal momento dell'introduzione della norma che l'ha prevista – ne ha evidenziato l'illegittimità per violazione dei canoni prima enunciati (al momento vigenti), nonché e, tra l'altro, per l'eccesso di delega nel decreto che la disponeva⁶³.

La Consulta, tuttavia, intervenendo su questioni sollevate in merito, le dichiarava manifestamente infondate⁶⁴: l'esclusione di un mezzo di prova, in linea di principio, non rappresenta di per sé una violazione del diritto di difesa poiché, ai fini della formazione del convincimento del giudice, il legislatore può regolarlo discrezionalmente in funzione delle peculiarità dei singoli procedimenti.

Il divieto, perciò, è stato ritenuto coerente con natura e disciplina del contenzioso tributario in quanto e, per lo più, non imperniato sull'oralità⁶⁵, sia pur non escludendo del tutto le acquisizioni scritte di terzi, una forma di testimonianza "atipica"⁶⁶ ad ausilio dell'attività di accertamento⁶⁷.

Sul versante dottrinale, comunque e, a più riprese, sono state ribadite le ragioni d'incostituzionalità della disposizione considerando, peraltro, il riformulato art. 111 Cost⁶⁸, in specie quando solo con la testimonianza potrebbe essere data la "prova"⁶⁹. Il precetto, d'altronde, individua il metodo dialettico quale strumento ordinario per ricercare la "verità" e un processo "giusto" deve rivolgersi a realizzare la giustizia in un senso *anche* sostanziale.

prima volta, dall'art. 23, d.P.R. n. 739/1981, inserito nell'art. 35, comma 5, d.P.R. n. 636/1972. Pertanto, la dottrina e la giurisprudenza si mostravano inclini a ritenere la testimonianza ammissibile nel processo proprio per l'assenza di una norma contraria e consideravano il rinvio alle norme processuali civili che lo consentivano e consentono». Per una puntuale disamina della disciplina prima della riforma, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 373 ss.; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1697 ss.

⁶² Si tratta, soprattutto, dell'attività di verifica della Guardia di finanza che fa entrare nel processo, non ammettendo un'uguale prova contraria, le sommarie informazioni orali, riportate in documenti scritti, e che le Commissioni tributarie, spesso, valutano quali prove indiziarie (art. 37, comma 1, d.P.R. n. 600/1973).

⁶³ S. LA ROSA, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1259 ss. Per osservazioni sugli aspetti incostituzionali delle limitazioni probatorie, cfr. G. BIZIOLI, *La prova testimoniale nel processo tributario: profili costituzionali*, in F. BILANCIA (a cura di) *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 413 ss.

⁶⁴ Cfr. ord. 10 dicembre 1987, n. 506; 23 febbraio 1989, n. 76; 8-10 gennaio 1991, n. 6; 8 luglio 1992, n. 328.

⁶⁵ C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, p. 1126.

⁶⁶ C. GLENDI, *I poteri del giudice*, cit., p. 215.

⁶⁷ In questo senso, da ultimo, Cass., Sez. trib., 7 marzo 2019, n. 6616; 3 febbraio 2020, n. 2406.

⁶⁸ F. GALLO nell'audizione del 31 maggio 2021 presso la Commissione per la riforma della giustizia tributaria ha segnalato, per l'appunto, che la questione va guardata considerando il nuovo art. 111 Cost. «Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, ex art. 3 Cost., il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo), possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema, invece, è considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti».

⁶⁹ Per F. TESAURO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 126, alla facoltà per la parte privata di produrre in giudizio dichiarazioni scritte di terzi va dato lo stesso valore delle dichiarazioni prodotte dalla parte pubblica.



Di conseguenza, poiché il contraddittorio ha trovato riconoscimento a livello di fonte primaria, ove non vi è un'espressa previsione indicante mezzi "compensativi" a tutela dell'effettiva parità delle armi e della difesa, vanno ritenuti illegittimi i limiti posti all'esercizio del diritto alla prova⁷⁰.

Dal canto suo, la Corte costituzionale ha dichiarato non manifestamente infondata la questione relativamente alla violazione dell'art. 7, commi 1 e 4 cit. e in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost.⁷¹, pur precisando riguardo al principio di uguaglianza e al diritto di difesa la non necessaria uniformità delle regole che devono presiedere le differenti tipologie di processo, nonché segnalando la «spiccata specificità» del rito tributario rispetto al processo civile e amministrativo per la natura della pretesa fatta valere dall'ente impositore e, soprattutto, per il suo modello istruttorio in larga parte scritto e documentale.

Rispetto, ancora, alla relazione tra la norma e il principio di capacità contributiva, la Consulta ha chiarito che essa non è incostituzionale poiché l'attitudine alla contribuzione è rivolta alla sola disciplina sostanziale dei tributi e che, del resto, non è vietato in modo assoluto che nel processo entrino dichiarazioni provenienti da terzi assumendo, come anticipato, il valore probatorio di elementi indiziari che partecipano alla formazione del libero convincimento del giudice.

Invero, è proprio su questo assunto che si delineerebbe la natura inquisitoria del rito tributario poiché la Commissione, nell'avvalersi dei mezzi istruttori di cui all'art. cit., non è condizionata da alcuna iniziativa di parte, diversamente da quanto accade nel processo civile⁷². Le dichiarazioni in questione, peraltro, assumono una rilevanza fiscale generale anche in definite norme procedurali⁷³.

La Corte di Cassazione, a sua volta, ha riconosciuto con orientamento consolidato – per provare a riequilibrare le posizioni tra ricorrente e resistente – il diritto del

⁷⁰ L.P. COMOGLIO, *Atti di istruzione delegata e contraddittorio del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, p. 468 ss., segnalava, pur mancando un'espressa previsione normativa, che i principi del processo civile (tra cui quelli ex artt. 101 e 112 c.p.c.), erano da applicare al contenzioso tributario. In particolare, il contraddittorio in fase decisoria, se violato, doveva determinare la nullità della sentenza (artt. 132, 156, 161 c.p.c.). Altre garanzie processuali per il suo svolgimento erano desumibili dalle disposizioni ove il legislatore prevedeva notificazioni, preclusioni e decadenze. L'art. 35, comma 2, ultima parte, d.P.R. n. 636/1972, era "norma cardine" per la tutela del contraddittorio quanto a necessarie, tempestive, comunicazioni alle parti degli adempimenti istruttori richiesti dalle Commissioni e al diritto d'intervenire e verbalizzare loro richieste e deduzioni. Su tale aspetto, C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in ID., S. PATTI, E. PICOZZA (a cura di), *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, Torino, 1986, p. 175 ss.

⁷¹ Sent. 21 gennaio 2000, n. 18. Per un commento critico sulla decisione, E. DE MITA, *La Consulta non interviene sull'esistente*, in *Il Sole 24 Ore*, 26 gennaio 2000.

⁷² C. GLENDI, *Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 9.

⁷³ Il riferimento è agli artt. 32, d.P.R. n. 600/1973 e 51, d.P.R. n. 633/1973. Sul punto A. COLLI VIGNARELLI, *Valore probatorio delle dichiarazioni del contribuente e dei terzi*, in *Riv. dir. trib. on line*, 2021. G. MARINI, *Note in tema di costituzione a mezzo posta nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2064, ha rilevato che l'assunzione di prove sostanzialmente testimoniali è presente in sede procedimentale poiché prevista dalle regole in materia di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, sebbene delimitando i soggetti escutibili.



contribuente di produrre in giudizio le dichiarazioni scritte di terzi, attribuendogli il segnalato valore indiziario⁷⁴, ma rispetto allo strumento tipico attraverso cui egli fa pervenire in giudizio le dichiarazioni sostitutive di atti notori, ovvero atti a lui favorevoli, gli orientamenti divergono.

Alcune pronunce, infatti, hanno sostenuto che le stesse abbiano valore probatorio solo in alcune procedure amministrative e siano inefficaci in sede giurisdizionale, particolarmente in quella tributaria per il limite "insuperabile" posto dall'art. 7 cit. Diversamente, infatti, s'introdurrebbe un mezzo di prova, non solo corrispondente a quello vietato, ma costruito al di fuori del processo⁷⁵.

Un altro orientamento assegna, invece, ai detti atti il valore di elementi indiziari e quando presentano i caratteri di gravità, precisione e concordanza (art. 2729 c.c.), danno luogo a presunzioni semplici⁷⁶. Cionostante, ciò che occorrerebbe è un effettivo contraddittorio tra le parti al momento della riferibile assunzione, oltre che consentire, più ampiamente, la tutela della posizione del contribuente riconoscendogli la possibilità di utilizzare ogni mezzo probatorio idoneo a dimostrare le proprie ragioni.

La Corte Edu, del resto, ha chiarito che *il divieto di prova testimoniale nel processo tributario e l'assenza della pubblica udienza sono compatibili con il principio del giusto processo solo se da esse non derivi «un grave pregiudizio della posizione processuale del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile»*⁷⁷.

4.1. Le misure per la revisione del contenzioso: il contribuente-creditore non è sempre tutelato.

In alcuni casi, il Fisco assume la posizione di debitore del contribuente, ma quest'ultimo non riceve un'effettiva tutela giurisdizionale.

Al proposito, occorre preliminarmente tener conto che con il d.lgs. n. 156/2015 è stata introdotta nel contenzioso tributario una disciplina specifica per la compensazione delle spese di lite, non più di rinvio all'art. 92, comma 2, c.p.c., sebbene riprenda la formulazione previgente per i casi di soccombenza reciproca e quando sussistano gravi ed eccezionali ragioni (da motivare)⁷⁸.

⁷⁴ Tra le prime decisioni, cfr. Cass., Sez. trib., 26 marzo 2003, n. 4423 e 14 maggio 2003, n. 7445. Nella recentissima ordinanza del 15 gennaio u.s. n. 592, il giudice di legittimità ha ribadito che ciò rappresenta attuazione dei principi del giusto processo, assicurando parità delle armi processuali e diritto di difesa.

⁷⁵ In questo senso, Cass., Sez. trib., 15 gennaio 2007, n. 703, nonché, tra le molte e più attuali, 3 gennaio 2017, n. 701.

⁷⁶ Di cui agli artt. 39, d.P.R. n. 600/1973 e 54/633. In merito, Cass., Sez. trib., 16 maggio 2019, n. 13174.

⁷⁷ Corte Edu, C 73053/0143, *Jussilla c. Finlandia*, e C 44759/1998, *Ferrazzini c. Italia*. Per un commento su quest'ultima decisione, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 529 ss.

⁷⁸ Per una sintetica disamina della disciplina evolutiva della distribuzione tra le parti delle spese processuali, L. LETIZIA, *Brevi riflessioni sulla compensazione delle spese di lite nel processo tributario a margine di alcune pronunce della Corte di Cassazione*, in questa Rivista, 2016.



Detto ciò, l'art. 69, comma 4, d.lgs. n. 546/1992, modificato dall'art. 9 del decreto n. 156 cit., dispone che il contribuente-creditore nell'ipotesi di sentenza non definitiva possa attivare il giudizio di ottemperanza (art. 70, d.lgs. n. 546 cit.), se l'Ufficio che deve versargli a qualsiasi titolo importi e relativi interessi non vi provveda entro novanta giorni dalla notifica della decisione⁷⁹.

L'effettività di tutela del privato in questo caso si realizza, dunque, incontrovertibilmente.

Per altre fattispecie, invece, ciò non avviene e, tra queste, quando un avviso di accertamento relativo a imposte sui redditi sia annullato dalla Commissione tributaria provinciale e impugnato dall'Agenzia delle Entrate. Prima della decisione, infatti, l'Ufficio ne aveva affidato la riscossione all'Agente per un importo pari a 1/3 dell'imposta dovuta, oltre a interessi e, quindi, l'effettività in esame implicherebbe il ritiro dell'atto di riscossione; diversamente, il titolo esecutivo permane ed, eventualmente, si determinano misure cautelari, con compromissione del diritto del privato a far sue somme che deve ricevere.

Anche un'altra ipotesi denota una tutela affievolita del contribuente ed essa desumibile dagli artt. 63 e 68 del decreto: in caso di sentenza di Cassazione di annullamento con rinvio, il tributo va riscosso provvisoriamente in pendenza del giudizio di prime cure nell'ammontare pari 1/3 delle imposte accertate e relativi interessi⁸⁰. In sede di rinvio, invece, il riferimento è alle disposizioni di cui al procedimento dinanzi alla Commissione tributaria.

Il detto ammontare in pendenza di giudizio, tuttavia, riguarda un periodo che va dalla proposizione del ricorso al deposito della sentenza. Per cui, se nel corso di questo tempo è emessa un'ordinanza che sospende l'esecuzione dell'atto impositivo e, perciò, nessuna somma doveva essere richiesta al contribuente, altrettanto dovrebbe avvenire a seguito di riassunzione⁸¹.

Ancora, poiché il giudizio di rinvio si svolge, di regola, davanti alla Commissione tributaria regionale seguendo, come anticipato, le norme del riferibile procedimento, l'art. 52 prevede che il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se dalla stessa potrebbe ricevere un danno grave e irreparabile. Solo in tal caso e, se l'istanza è accolta, egli può non effettuare il pagamento dell'atto fiscale attendendo la sentenza di conclusione del giudizio di rinvio; se, però, il giudice di

⁷⁹ Ciò in quanto le sentenze a favore del contribuente sono immediatamente esecutive (art. 69, comma 1), a meno che la Commissione non abbia richiesto idonea garanzia per le somme superiori a 1000 euro delle spese di lite e, in tal caso, il termine decorre dalla sua presentazione. Sul punto F. RANDAZZO, *Con l'immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1971 ss.

⁸⁰ Art. 15, comma 1, d.P.R. n. 602/1973.

⁸¹ Prima della riforma, il principio della provvisoria esecutività della sentenza, anche delle spese (art. 282 c.p.c.), non vi era. L'azione esecutiva, quindi, poteva essere promossa solo dopo il passaggio in giudicato della sentenza e, in particolare, l'ente impositore poteva procedervi mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo, mentre il contribuente-creditore avviare l'espropriazione forzata o esperire il giudizio di ottemperanza.



secondo grado dichiara inammissibile l'istanza, il principio di effettività è lesa. Infine, gli artt. 48 e 48-bis, dispongono che la conciliazione giudiziale può riguardare controversie che hanno a oggetto il versamento di somme che il privato deve all'ente impositore o quest'ultimo al primo, perfezionandosi nel «titolo» per la riscossione, ovvero la sottoscrizione di un accordo (o la redazione del processo verbale), estintivo della pretesa tributaria originaria.

Il contribuente dovrà, dunque, versare la rata, unica o prima (con garanzia), entro venti giorni dalla data di adesione, altrimenti interviene una sanzione del 30 per cento sul dovuto, aumentata della metà⁸²; ma se è l'ente a essere debitore del contribuente, nulla è contemplato se lo stesso non provvede⁸³.

Il giudizio di ottemperanza, infatti, esclude le sentenze di condanna al rimborso, prevedendo una sentenza di cessazione della materia del contendere ("conciliazione in udienza") oppure un'ordinanza ("conciliazione fuori udienza")⁸⁴, oltre a terminare per inattività dell'Ufficio.

Il contribuente, in definitiva, dovrà rivolgersi al giudice ordinario con mancata esplicitazione dell'effettività della tutela giurisdizionale in sede tributaria⁸⁵.

⁸² Art. 13, d.lgs. n. 471/1997.

⁸³ Per approfondimenti, C. BUCCICO, *Gli istituti deflativi del contenzioso con particolare riferimento alla conciliazione giudiziale*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, Atti del Convegno per i 90 anni di Diritto e pratica tributaria*, tomo II, Milano, 2019, p. 1257 ss.

⁸⁴ Sulla classificazione in due categorie, cfr. L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in F. TESAURO (a cura di) *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, Torino, 1998.

⁸⁵ Per le considerazioni espresse, si veda S. SAMMARTINO, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*, seminario di aggiornamento per i magistrati della regione Sicilia, in *giustiziatributaria.it*.