

5

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

Sezione Studi ed attualità

F. Amatucci (*a cura di*) • L'ACCERTAMENTO SINTETICO E IL NUOVO REDDITOMETRO

L'ACCERTAMENTO SINTETICO E IL NUOVO REDDITOMETRO

a cura di

Fabrizio Amatucci



ISBN/EAN



9 788834 858769

€ 27,00



G. Giappichelli Editore – Torino

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

5

Sezione Studi ed attualità

Tutti i Contributi pubblicati nella Collana sono stati sottoposti alla valutazione collegiale del Comitato di direzione; le Monografie sono state, altresì, sottoposte alla revisione anonima da parte di due dei componenti del Comitato scientifico dei revisori in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito www.giappichelli.it/Home/ri-viste10.aspx?codice=R10)

Amministrazione: presso la casa editrice G. Giappichelli, via Po 21 – 10124 Torino

L'ACCERTAMENTO SINTETICO E IL NUOVO REDDITOMETRO

a cura di

Fabrizio Amatucci



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2015 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-348-5876-9

Volume pubblicato con il contributo del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II.

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INDICE

	<i>pag.</i>
INTRODUZIONE.	
L'ACCERTAMENTO SINTETICO E IL NUOVO REDDITOMETRO di <i>Fabrizio Amatucci</i>	XI

I QUESTIONI GENERALI

ACCERTAMENTO SINTETICO E TUTELA DEL CONTRIBUENTE di *Giuseppe Tinelli*

1. Premessa	3
2. L'accertamento sintetico del reddito complessivo nella sistematica della riforma tributaria dei primi anni settanta del secolo scorso	7
3. L'evoluzione della disciplina dell'accertamento sintetico	10
4. L'accertamento sintetico fondato sulla rilevanza indiziaria della spesa	17
5. L'accertamento sintetico sulla base della presunzione della spesa pre-determinata in sede amministrativa	23
6. Accertamento sintetico e tutela della <i>privacy</i>	30
7. La prova contraria	32
8. Il contraddittorio preventivo	39
9. La tutela giurisdizionale	41
10. Rilevi conclusivi: l'accertamento sintetico come valvola di tenuta del sistema accertativo	46

REDDITOMETRO E DIRITTO ALLA *PRIVACY* di *Maurizio Logozzo*

1. Introduzione	49
2. Fondamento del diritto alla <i>privacy</i>	51

	<i>pag.</i>
3. Il diritto alla <i>privacy</i> in materia tributaria	52
4. La giurisprudenza del Tribunale di Napoli	53
5. Il provvedimento del Garante della <i>privacy</i>	54
5.1. Vizi procedimentali	55
5.2. Vizi sostanziali	55
5.3. Gli aspetti più critici: qualità dei dati e profilazione dei contribuenti	56
6. Conclusioni	60
Postilla	61

L'OSSERVANZA DELLA PROPORZIONALITÀ
NEL NUOVO ACCERTAMENTO SINTETICO

di *Giovanna Petrillo*

1. Posizione della problematica	63
2. Il contraddittorio a garanzia della proporzionalità nel nuovo accertamento sintetico	66
3. Verifica della proporzionalità e ruolo della motivazione nel metodo di accertamento in esame	72
4. Il bilanciamento fra esigenze fiscali e diritto alla <i>privacy</i>	74

L'ACCERTAMENTO SINTETICO:
GLI INDICATORI ISTAT DI SPESA FAMILIARE

di *Salvatore Cortese*

81

II APPROFONDIMENTI

REDDITOMETRO ED EMERSIONE
DEI CAPITALI DETENUTI ALL'ESTERO: MODALITÀ
E TERMINI PER L'OPPONIBILITÀ DEGLI EFFETTI PRECLUSIVI
di *Roberta Alfano*

1. Introduzione	89
2. Lo scudo fiscale: principi generali (cenni)	91
3. Opponibilità dell'avvenuta emersione in sede di accertamento	94
4. Redditometro ed emersione dei capitali tra giurisprudenza e prassi	96
5. Conclusioni	99

RETROATTIVITÀ E NUOVO REDDITOMETRO

di *Daniela Mazzagrecò*

1. Considerazioni introduttive	103
2. L'applicazione del nuovo redditometro ai periodi d'imposta successivi al 2008 e antecedenti al 2013	105
3. L'applicazione del nuovo redditometro ai periodi d'imposta antecedenti al 2009	109
4. Notazioni conclusive	112

INTERRELAZIONI TRA ACCERTAMENTO SINTETICO
E INDUTTIVOdi *Maria Pia Nastri*

1. Introduzione	115
2. Inferenza degli strumenti presuntivi nell'ambito dei metodi di accertamento: nuove prospettive interpretative	116
3. La rilevanza delle indagini finanziarie nell'ambito dell'accertamento sintetico	119
4. L'accertamento a carico di una società a ristretta partecipazione sulla base delle spese sostenute dal socio	120
5. La concessione in godimento di beni d'impresa a soci e familiari	122
6. Osservazioni conclusive	124

IL RAPPORTO TRA L'ACCERTAMENTO SINTETICO-
REDDITOMETRICO E L'ACCERTAMENTO
FONDATA SUGLI STUDI DI SETTOREdi *Lorena di Fiore*

1. Introduzione	127
2. Il rapporto tra l'accertamento sintetico-redditometrico e l'accertamento analitico induttivo basato sugli studi di settore: una possibile cooperazione tra le risultanze delle diverse metodiche accertative	129
3. <i>Segue</i> ... limiti e circostanze di applicabilità dell'utilizzo congiunto degli elementi istruttori dell'accertamento sintetico-redditometrico con quelli degli studi di settore	132
4. Considerazioni conclusive	135

LE CONSEGUENZE DELL'ILLEGITTIMITÀ DELL'ATTO
DI ACCERTAMENTO SINTETICO TRA DIRITTI FONDAMENTALI
DEL CONTRIBUENTE E LOGICA DI RISULTATO:
PRIME AVVISAGLIE DI UN POSSIBILE BILANCIAMENTO

di *Loredana Strianese e Zaira Alfano*

1. Introduzione: l'accertamento sintetico alla luce delle osservazioni del Garante; profili di illegittimità e prime questioni sull'utilizzabilità in contenzioso 137
2. Legge generale sull'azione amministrativa, Statuto dei diritti del Contribuente e procedimento tributario: una trama complessa di rapporti non agevoli 142
3. Sui vizi del provvedimento tributario ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria 145
 - 3.1. Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio 151
4. Il graduale adeguamento dell'Agenzia alle indicazioni del Garante e le prime ricadute sugli atti impositivi nell'ambito dell'accertamento sintetico 154

I DIVERSI METODI DI DETERMINAZIONE DELLA SPESA
AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE E DEL REGISTRO

di *Chiara Fontana e Stefano Bani*

1. L'accertamento sintetico a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n. 78/2010: oggetto e condizioni di applicabilità 157
2. "Elementi indicativi di capacità contributiva" e relativi criteri di determinazione ai fini dell'accertamento sintetico "puro" e "redditometrico" 159
3. Le spese per incrementi patrimoniali tra prassi e giurisprudenza 165
4. Spese per incrementi patrimoniali e imposta di registro: un caso particolarmente controverso 168

REDDITOMETRO E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA FAMILIARE

di *Anna Rita Ciarcia e Sossio Colella*

1. Premessa 173
2. L'evoluzione del redditometro della famiglia 177

pag.

3. La solidarietà economica della famiglia	181
4. L'onere della prova	186
5. Brevi note sul ruolo della famiglia fiscale in alcune realtà europee	189
6. Conclusioni	192

L'IMPUGNAZIONE DEI REGOLAMENTI CHE DISCIPLINANO
IL REDDITOMETRO

di *Vincenzo D'Agostino e Benedetta Di Martino*

1. Premessa	193
2. I regolamenti che disciplinano il redditometro: considerazioni sulla natura giuridica del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Fi- nanze 24 dicembre 2012, n. 65648	195
3. L'annullamento innanzi al Giudice Amministrativo	199
4. La disapplicazione ad opera del Giudice Tributario	202
5. Considerazioni conclusive	208

IL REDDITOMETRO SOTTO LA LENTE
DELLE PROVE PRESUNTIVE: BREVI SPUNTI DI RIFLESSIONE
DALLA GIURISPRUDENZA DI MERITO

di *Martina Bambino*

213

INDICE DEGLI AUTORI

219

LE CONSEGUENZE DELL'ILLEGITTIMITÀ
DELL'ATTO DI ACCERTAMENTO SINTETICO
TRA DIRITTI FONDAMENTALI DEL CONTRIBUENTE
E LOGICA DI RISULTATO:
PRIME AVVISAGLIE DI UN POSSIBILE BILANCIAMENTO

di *Loredana Strianese e Zaira Alfano**

SOMMARIO: 1. Introduzione: l'accertamento sintetico alla luce delle osservazioni del Garante; profili di illegittimità e prime questioni sull'utilizzabilità in contenzioso. – 2. Legge generale sull'azione amministrativa, Statuto dei diritti del Contribuente e procedimento tributario: una trama complessa di rapporti non agevoli. – 3. Sui vizi del provvedimento tributario ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria. – 3.1. Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio. – 4. Il graduale adeguamento dell'Agenzia alle indicazioni del Garante e le prime ricadute sugli atti impositivi nell'ambito dell'accertamento sintetico.

1. Introduzione: l'accertamento sintetico alla luce delle osservazioni del Garante; profili di illegittimità e prime questioni sull'utilizzabilità in contenzioso

Non molto tempo è trascorso dal provvedimento, datato 21 novembre 2013, con il quale l'Autorità Garante per la Protezione dei dati personali ha finalmente segnalato alcune tra le maggiori criticità in tema di accertamento sintetico e redditometro, segnatamente evidenziando talune distorsioni che si riscontrano nell'applicazione dell'art. 38, D.P.R. n. 600/1973¹. Le osservazioni in parola, lungi

* Il paragrafo n. 2 del presente contributo è attribuito a Z. Alfano, i paragrafi nn. 1, 3 e 4 a L. Strianese.

¹ Le osservazioni critiche sollevate dal Garante riguardano non soltanto le metodologie tipiche dell'accertamento sintetico e redditometrico, ma anche ulteriori aspetti quali la selezione dei contribuenti, nonché l'individuazione e la quantificazione degli elementi significativi di capacità contributiva. Oggetto di serie perplessità è stato finanche il ricorso, previsto dalla metodologia in parola, alle medie statistiche laddove il criterio che, per sua stessa natura e fisionomia, dovrebbe invece, fondarsi su "dati certi". M. BASILAVECCHIA, *"Privacy" e accertamento sintetico: primi segnali*

dal configurare una problematica marginale o, comunque, selettiva dal punto di vista della materia, al contrario si impongono all'attenzione dell'interprete ed all'attenzione del contribuente quantomeno per un duplice ordine di ragioni.

Quanto agli interpreti, essi, immediatamente, hanno percepito l'inerenza del provvedimento del Garante a ulteriori tematiche affini, in special modo alle indagini finanziarie², soprattutto con riferimento all'enorme sforzo e costo ricostrut-

di riequilibrio, in *Corr. trib.*, n. 1, 2014, p. 9. Per l'accertamento sintetico ed il redditometro nella attuale formulazione legislativa, può farsi riferimento a R. AIOLFI, *Il redditometro, la radiografia del Fisco*, in *P.M.I.*, 2002, 12, p. 56; E.M. BAGAROTTO, *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal D.L. n.78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 10, p. 967; F. BATISTONI FERRARA, *I principi della riforma tributaria: accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, p. 705; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *G.T.-Riv. giur. trib.*, n. 3, 2010, p. 212; M. BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica quanto alle gravi incongruenze previste dall'art. 62-sexies, comma 3, del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico-probabilistica" degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 7, p. 449; ID., *Prime considerazioni sulle recenti modifiche alla disciplina degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2007, 3, p. 173; ID., *Metodi di accertamento, status sociale e determinazione sintetica del reddito complessivo Irpef: i "bamboccioni" nella morsa del redditometro*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 6, p. 301; F. CARRIROLO, *Accertamento sintetico: una sorta di "studio di settore" per le persone fisiche?*, in *Il fisco*, 2010, 46, p. 7464; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 640 ss.; A. COMELLI, *Il redditometro è incostituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, p. 1483; D. CONTE, *Aspetti problematici del redditometro e di altri consimili metodi come strumento di contrasto all'evasione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 12, p. 1095; D. DEOTTO, *Luci e ombre del nuovo accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 2010, 41, p. 3366; G. FALSITTA, *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2007, 2, p. 5, ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, p. 55 ss. e p. 104 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2012; ID., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 398; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 131; E. LONGO-BARDI, *Vent'anni dopo ovvero la lunga marcia degli studi di settore*, in *Il fisco*, 2001, all. n. 44, 13, p. 9; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 573; ID., *Evasione fiscale, istituzioni ed accordi*, in LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 38; A. MARCHESELLI, *Costituzionalità del redditometro e difesa contro gli studi di settore*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, 11, p. 1018; ID., *Studi di settore e difesa del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 5, p. 897; G. MARONGIU, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 5, I, p. 707; B. SANTACROCE, *L'occhio del Fisco sui grandi acquisti*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 giugno 2011; ID., *"Nuovo" redditometro: impatto sulle abitudini dei contribuenti e possibili difese*, in *Corr. trib.*, 2011, 45, p. 3742.

² Tra le opere monografiche sulle indagini finanziarie, si richiamano senza alcuna pretesa di completezza: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, quinta ed., Milano, 2008 (la prima edizione risale al 1977); T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000; S. MICALI, *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in *Autorità e consenso*, cit., p. 99; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano 2011; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; M.V. SERRANÒ, *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, Torino, 2012; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino,

tivo che, sovente, si chiede ai contribuenti, spesso costretti (specie in qualità di persone fisiche) a porre in essere un'attività difensiva relativa a periodi di imposta lontani e per i quali, comunque, essi non avevano obblighi di rilevazione contabile.

Quanto ai contribuenti, essi invece, sin dall'emanazione del provvedimento *de quo*, si sono interrogati sull'effettiva portata degli inviti mossi dal Garante e degli indirizzi da quest'ultimo tracciati, ed in particolare sulla concreta possibilità di utilizzare in sede di contenzioso i profili di illegittimità rilevati.

Ci si chiede, in altre parole, se la lesione del diritto alla *privacy*³ possa essere considerato vizio del procedimento di accertamento e del conseguente atto conclusivo, e se dunque lo stesso debba ritenersi invalido. Qualora la risposta a interrogativo debba essere affermativa, ci si interroga allora su quale categoria di invalidità debba essere richiamata nella discussione che ci assorbe. È necessario che il punto focale dell'analisi sia ampliato fino ad imporre una riflessione non solo in tema di rapporti tra procedimento tributario e legge generale sull'azione amministrativa⁴, magari con specifici riferimenti allo Statuto dei diritti del contribuente⁵,

2013. Tra i primi ad evidenziare detto fenomeno, autorevolmente, cfr.: L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 79 s., spec. p. 105 s.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 216 ss.

³ Sul tema della *privacy* affrontato in ambito tributario, *infra multis*, ampiamente, P. BORIA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI (a cura di), Torino, 2012, p. 257; G. FRANSONI, «Indagini finanziarie», *diritto alla riservatezza e garanzie «procedimentali»*, in *Corr. trib.*, n. 44, 2009, p. 3587.

⁴ L'argomento ha sempre suscitato l'attenzione della dottrina. Per un primo approccio, si faccia riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, p. 79. Sulla successiva evoluzione, si guardi a A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 241 ss.; G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento delle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 85; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 28; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 374; P. PIAVAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., p. 87; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729 ss.

⁵ Per un inquadramento sistematico dei contenuti relativi allo Statuto, è opportuno senz'altro fare riferimento a *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004; si vedano altresì G. FALCONE, *Il valore dello Statuto del contribuente*, in *Il fisco*, 2000, p. 11038 ss.; S. LOMBARDI, *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 2 p. 165 ss.; L. MURCIANO, *Statuto del contribuente e fonti del diritto tributario: un'ipotesi interpretativa sull'art. 23 Cost.*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 921 ss. e spec. p. 950 ss.; G. FALCONE, *Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria*, in *Il fisco*, 2003, p. 2221 ss.. Le posizioni assunte in epoca più recente sono enucleate in L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof.*

ma – ancora – di rendere conto, seppur in maniera sintetica, dei vizi che potrebbero affliggere il provvedimento emanato in materia tributaria⁶ e delle ricadute sull'attività di imposizione.

Più specificamente, tornando alla questione esposta poc'anzi, non manca chi si sia chiesto se la lesione del diritto alla riservatezza (o, anche di altri diritti fondamentali?) sia destinata a soccombere al cospetto di una attività di accertamento comunque fondata; in tal caso, la violazione del diritto alla *privacy*, o di altro diritto di pari dignità, potrebbe addirittura essere relegata ad una sorta di vizio depotenziato ai sensi dell'art. 21 *octies* della L. n. 241/1990.

L'ampio spettro di criticità, e dei conseguenti correttivi da apportare al sistema, muove dalle dinamiche del contraddittorio, con specifico riferimento al trattamento dei dati da parte dell'Agenzia e alle garanzie di informativa, fino a considerare, quasi in maniera generale, l'invasione della sfera privata del contribuente e la proporzionalità del trattamento⁷.

Proprio l'ampiezza dei rilievi svolti, consente di ritenere la questione del rapporto tra accertamento e *privacy* il nodo quasi “metaforico” di una più ampia e generale problematica, sulle dinamiche che intercorrono tra i diritti fondamentali, da una parte, e l'accertamento sintetico, dall'altra, con riferimento specifico alle eventuali invalidità dell'atto impositivo.

Lo stesso Garante, peraltro, enuncia espressamente la volontà «di ridurre al minimo i rischi specifici per i diritti fondamentali e le libertà, nonché per la digni-

Gianni Marongiu, cit., p. 215 ss., nonché L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in op. ult. cit., p. 237 ss.; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., 2010, I, p. 729 ss.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 241 ss.

⁶ *Infra multis*, si veda M. NUSSI, *L'atto impositivo: i vizi*, reperibile su www.giustiziatributaria.it.

⁷ A ben vedere, già autorevole dottrina aveva colto la problematicità del rapporto tra riservatezza ed accertamento sintetico già prima delle osservazioni del Garante sul punto, notando come l'attività di indagine in materia tributaria sembrasse quasi presupporre un sacrificio delle esigenze di tutela della riservatezza. Tuttavia, la legislazione tributaria, pur dopo l'incremento dei poteri di indagine collegato soprattutto al «decreto Bersani», e quella sulla «privacy» mostrano chiaramente di voler temperare l'interesse pubblico degli enti sottoposti al controllo e quello generale e diffuso alla conservazione di una sfera di riservatezza. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in Corr. trib., 2009, p. 44, nonché *Riservatezza e indagini fiscali: dalla norma alla prassi*, in Corr. trib., 2010, p. 1, ove l'Autore osserva come l'esigenza di tutelare la «privacy» del contribuente nell'ambito delle indagini fiscali inizi ad essere riconosciuta anche dalla stessa Amministrazione finanziaria. La premessa metodologica che sorregge questa fase è che lo squilibrio, a danno della riservatezza, è del tutto fisiologico ed accettabile quando si riferisca ad un soggetto obbligato alla tenuta di scritture contabili e si colleghi al contenuto di queste ultime, mentre andrebbe in linea di massima evitato o attenuato a carico di soggetti la cui sfera privata resta accessibile dal Fisco solo entro limiti preordinati, e senza un obbligo preventivo di «messa a disposizione» di dati idonei all'accertamento.

tà degli interessati», solo in secondo luogo menzionando il codice sul trattamento dei dati personali. Al centro del dibattito, dunque, altro non si pone che il più ampio e generale tema della proporzione tra gli strumenti accertativi ed i diritti dei contribuenti⁸, argomento delicato e più che mai attuale, non solo con riferimento all'ordinamento interno ma anche con riferimento alla visuale europea.

In tal senso, basti porre mente a due note pronunce della Corte Costituzionale belga⁹, proprio sui temi della proporzione degli obblighi di collaborazione e della lesione della sfera privata. In particolare, la Corte afferma che, nel tutelare la propria posizione, il contribuente potrà fare riferimento non solo alle norme interne, ma anche alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo¹⁰.

Può dirsi, allora, che attraverso le anzidette pronunce in parola, si finisce per ampliare ulteriormente l'ambito di indagine, soprattutto adottando ulteriori criteri nel difficile bilanciamento tra accertamento e diritti¹¹; può dirsi, così, che an-

⁸ G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli*, in *Riv. trim. dir. trib., Tax Law Quarterly*, n. 2, 2013, p. 373 ss.; A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2013, pp. 373; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: scritti in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., p. 278; sia consentito, infine, rinviare a L. STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'IVA e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2012, p. 35.

⁹ Corte Costituzionale del Belgio, sentenze 14 febbraio 2013, n. 6 e 14 marzo 2013, n. 39 entrambe reperibili su <http://www.const-court.be>. A ben vedere, dette sentenze affrontano il tema specifico dell'accesso ai dati bancari, formulando però anche argomentazioni di carattere generale e confermando l'opportunità, se non la necessità, che il sistema bancario e finanziario collabori all'accertamento dei tributi.

¹⁰ La Corte afferma, in maniera perentoria e pacifica al contempo, che anche il potere fiscale dello Stato possa essere vincolato al rispetto di limiti corrispondenti ai diritti fondamentali dell'Uomo, quali il nucleo essenziale della proprietà. CEDU, 14 maggio 2013, n. 66529/2011, "N.K.M. vs Ungheria", reperibili in Repertorio CEDU, su www.anptes.org.

¹¹ L'argomento del bilanciamento tra accertamento e diritti richiede di approfondire il tema del giusto processo, per il quale si può fare riferimento a E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2013, p. 435 ss.; A. MARCHESELLI, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove* (con postilla di C. GLENDI), in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, p. 389 ss.; A. MARCHESELLI-A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna ed internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 736 ss.; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo", tra diritto interno, comunitario e convenzionale* (Nota a Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 54 ss.; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso JUSSILA)*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 228 ss.; L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario tra art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e l'art. 111 Cost.*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2005, p. 154 ss.; P. BIAVATI, *L'efficacia diretta delle*

che le indagini fiscali debbono rispettare i limiti ed i principi della Carta di Strasburgo¹².

2. *Legge generale sull'azione amministrativa, Statuto dei diritti del Contribuente e procedimento tributario: una trama complessa di rapporti non agevoli*

Quanto sopra rilevato, porta a strutturare questo breve percorso argomentativo su alcuni quesiti logicamente collegati tra loro, quali: se la lesione della riservatezza, o di altri diritti di pari dignità, infici il provvedimento tributario, ovvero l'atto conclusivo del procedimento accertativo; in che misura detto atto sia inficiato, ovvero quale tipologia di invalidità affligga tale provvedimento in parola e, infine, quali concrete ricadute detto vizio (la lesione del diritto) determini sull'attività impositiva.

Orbene, la risposta a tali interrogativi richiede necessariamente la disamina, seppur senza pretese di esaustività, dei (difficili) rapporti che da sempre intercorrono tra la disciplina del procedimento tributario ed il procedimento amministrativo¹³.

A partire dagli anni '70, le teorie del rapporto tra Fisco e contribuente hanno mutato la propria fisionomia, discostandosi da quelle concezioni basate unicamente sull'obbligazione tributaria¹⁴, avvicinandosi piuttosto alle ricostruzioni di tipo procedimentale: il procedimento, infatti, immediatamente è apparso strumento idoneo ad organizzare le attività volte a determinare le imposte ed a verificare i comportamenti del contribuente.

sentenze della Corte Europea, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2007, p. 651; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2, 2013, p. 309 ss.; nel medesimo numero, anche M. RAMAJOLI, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, p. 357; A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2011, p. 271.

¹² S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria anche a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Rapon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, fasc. 7-8, p. 181 ss.

¹³ Tali questioni sono divenute di centrale importanza, nello studio sul tema, sin dalle prime applicazioni della nozione di procedimento in ambito tributario. A.F. BASCIU, (voce) *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVI, Roma, 1989, *ad vocem*; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, cit.; A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 703; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, p. 84; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in onore di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 81.

¹⁴ Su tali profili, si faccia riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., p. 79. Sulla successiva evoluzione, si guardi invece a A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., p. 241 ss.

Senonché, parte della dottrina¹⁵ non mancò di notare, sin da subito, talune sostanziali differenze tra il procedimento tributario e quello amministrativo, per cui non risultò scontato un recepimento automatico – nella materia tributaria – della disciplina amministrativa. La questione si pose, in maniera pregnante, con l'entrata in vigore della già menzionata L. n. 241/1990: quest'ultima, infatti, conteneva e contiene specifiche esclusioni relative alla materia tributaria, pur essendo rivolta, in linea generale ed astratta, a tutte le attività della pubblica amministrazione.

In estrema sintesi, gli orientamenti dottrinali sono riconducibili a tre principali filoni interpretativi. Secondo alcuni¹⁶, proprio le predette esclusioni devono consentire l'ammissione di una generale applicabilità della legge n. 241/1990: nei limiti in cui tali preclusioni non operino, i principi della legge generale sull'azione amministrativa si applicano anche all'ordinamento fiscale.

Una seconda posizione¹⁷ ha invece sostenuto l'estraneità del procedimento tributario rispetto alla L. n. 241/1990, per cui non sarebbero rintracciabili, nell'ordinamento amministrativo, principi generali riferibili al procedimento tributario.

Una terza ed ultima opinione¹⁸, muovendo dalla convinzione dell'autonomia del procedimento tributario rispetto a quello amministrativo, finisce poi per assumere una posizione intermedia¹⁹: la riferibilità della L. n. 241/1990 alla materia tributaria, e la conseguente applicabilità dei principi previsti in tale legge, andrebbe valutata volta per volta.

Tracciato tale quadro preliminare, vi sono senz'altro talune argomentazioni meritevoli di una attenta riflessione, anche e soprattutto per via della risonanza che esse producono sullo studio oggetto del presente contributo.

Nell'ambito delle posizioni che propendono per l'estraneità del procedimento tributario rispetto a quello amministrativo, pur temperata da osservazioni da sviluppare di caso in caso, assume rilievo attenta dottrina che²⁰, riflettendo sulla «natura vincolata della funzione impositiva», considera quello tributario un

¹⁵ G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento delle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 85.

¹⁶ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 28; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 374; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 87; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729 ss. Quanto alla giurisprudenza, ha aderito a tale prima corrente di pensiero già Cass. 23 gennaio 2006, n. 1236, confermata dalla più recente Cass. 3 novembre 2010, n. 22320, reperibili in *Banca dati Big Suite Ipsa*.

¹⁷ S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 763; A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 731.

¹⁸ Cfr. la posizione esposta in L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento*, cit., p. 92.

¹⁹ L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., p. 215 ss.

²⁰ L. PERRONE, *op. ult. cit.*, p. 217.

procedimento che «non pondera interessi, ma attua le norme di legge», per cui risulterebbe evidente lo scostamento rispetto alla *ratio* originaria della legge cardine sul procedimento amministrativo. Tale ultima opinione fonda le proprie ragioni anche e soprattutto sullo Statuto dei diritti del contribuente, ritenendo, in sostanza, che i principi sull'attività amministrativa tributaria siano oggi contenuti essenzialmente nella L. n. 212/2000 piuttosto che nella L. n. 241/1990. In particolare, si intende qui fare riferimento alla circostanza che lo Statuto enuncia, agli artt. 5 e 6, principi di portata generale già noti alla legge sull'azione amministrativa, per cui la cristallizzazione di quei principi non avrebbe avuto alcun senso se tale ultima legge fosse stata automaticamente applicabile al procedimento tributario. Ancora, il successivo art. 7, che introduce il principio di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, richiama parte dell'art. 3, L. n. 241/1990: se fosse vero l'automatismo di cui innanzi, anche tale richiamo sarebbe stato superfluo, con ciò tacendo di altri ulteriori e differenti aspetti che risultano dalla comparazione delle norme in rassegna²¹.

Contra, è stato precisato²² che il diritto amministrativo ben conosce «*procedimenti e provvedimenti caratterizzati dall'esercizio di poteri vincolati*», senza peraltro differenziarne i regimi giuridici; tale branca dell'ordinamento, inoltre, utilizza categorie complesse (come le decisioni²³, nonché gli atti di controllo) in grado di «riassorbire» la gran parte degli atti impositivi.

Tanto premesso, non solo appare utile ricordare che la tesi che riconduce il procedimento tributario a quello amministrativo è assolutamente prevalente²⁴,

²¹ Cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., pp. 223 e 224. L'Autore non manca di esaminare finanche le principali differenze tra Statuto e legge sull'azione amministrativa per quel che concerne la partecipazione al procedimento, concludendo però che con l'ammissione dei principi di collaborazione e cooperazione all'interno dello Statuto si è affermata l'immanenza, nel sistema, del principio del contraddittorio, con esplicite ricadute anche nel sistema tributario.

²² L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., p. 237; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 729 ss; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, p. 241 ss.

²³ Per la dottrina che annovera l'accertamento tributario nella categoria delle decisioni amministrative, si veda S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria*, cit., p. 84. Per la tesi che lo riporta nell'alveo dei controlli amministrativi, si può invece, *infra multis*, fare riferimento a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., p. 112.

²⁴ Seppur con varie sfumature, *infra multis*: G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, ma anche R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001 e M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013; per fare riferimento alla più tradizionale dottrina amministrativista, si vedano M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970, p. 1264; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, vol. II, Napoli, 1982, p. 801; B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in G. SANTANIELLO (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo*, Padova, 1993, p. 20. A. FANTOZZI, *Violazione del con-*

ma può essere anche opportuno ribadire che, se questo è vero, allora sia l'accertamento tributario, sia il provvedimento sanzionatorio, sia il ruolo, sia gli altri atti impositivi, hanno natura provvedimentale.

La legge n. 241/1990 altro non ha determinato che il rafforzamento, in un certo senso, di tali conclusioni, da una parte mediante la "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva (il contribuente, a titolo esemplificativo, potrà impugnare il provvedimento anche per vizi degli atti istruttori), e, dall'altra, con la sempre più ampia partecipazione del contribuente alla procedura tributaria. Tali affermazioni emergono, a dire delle summenzionate teorie, dalla mera lettura del dato normativo. Invero, non può tacersi una certa tendenza, da parte delle norme contenute negli articoli della più volte citata L. n. 241/1990, di "inglobare" in sé tanta parte della procedura tributaria e degli atti conseguenti e conclusivi, salve, potremmo dire, le esclusioni apertamente enunciate dal legislatore medesimo.

Un esempio, a tal fine, potrà essere emblematico: l'art. 21 *octies*²⁵ della legge sull'azione amministrativa (L. n. 241/1990 come novellata dalla L. n. 15/2005) sgombra il campo da equivoci sull'applicabilità del regime amministrativo agli atti di natura vincolata. Salvo che per il depotenziamento della violazione di norme sulla forma o sul procedimento, il regime degli atti discrezionali e di quelli vincolati è, difatti, sostanzialmente unitario, ovvero entrambi sono riconducibili all'ambito applicativo della legge recante norme generali sull'azione amministrativa.

Tale affermazione, per quanto forse perentoria, consente senz'altro di proseguire la presente analisi, approfondendo l'impatto, in ambito tributario, della sistematica delle diverse invalidità dei provvedimenti amministrativi, con specifico riferimento proprio alla norma di cui all'art. 21 *octies*, L. n. 241/1990 nella sua formulazione attuale, come già indicato in apertura d'indagine.

3. Sui vizi del provvedimento tributario ed in particolare sull'applicabilità dell'art. 21 *octies* alla materia tributaria

Non essendo questa la sede per un'approfondita disamina delle disposizioni relative all'invalidità del provvedimento amministrativo²⁶, di specifico interesse risultano

traddittorio e invalidità degli atti tributari, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 137 ss.; I. MANZONI-G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, p. 371 ss.

²⁵ La questione è stata più volte sollevata in dottrina: L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, cit., p. 223 e 224; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., p. 237; A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, cit., p. 514 ss., nonché ampia bibliografia ivi segnalata.

²⁶ S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, in *Il Diritto Tributario* (coord.to da A. e V. UCKMAR), serie I, vol. CXVIII, ed ampia bibliografia ivi riportata.

piuttosto le regole di cui agli artt. 21 *septies* e 21 *octies*, L. n. 241/1990.

La prima codifica la categoria invalidante della nullità del provvedimento amministrativo, definendo i casi di nullità del provvedimento medesimo, pur omettendo il profilo effettuale del trattamento, la cui individuazione è piuttosto lasciata ad interpreti ed operatori giuridici²⁷.

La seconda delle norme menzionate, invece, contiene la disciplina generale dell'annullabilità del provvedimento. Segnatamente, il comma 1° dell'anzidetto precetto dispone che sia annullabile il provvedimento amministrativo viziato da violazione di legge, eccesso di potere o da incompetenza. Diversamente, il comma 2° della stessa norma introduce un elemento di novità, ovvero il depotenziamento dell'efficacia invalidante dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi; in forza di quanto innanzi, non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il contenuto dispositivo del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Ci si chiede, dunque, se la codificazione dei vizi e l'elencazione delle ipotesi di nullità sia destinata ad alterare il tipico sistema binario inesistenza – annullabilità. Ci si chiede, altresì, quale sia l'impatto concreto – in relazione agli atti impositivi – dell'art. 21 *octies*, che depotenzia i vizi formali e procedurali degli atti amministrativi di contenuto vincolato.

È di immediata percezione che la risposta a tali quesiti sia assorbita da un preliminare e molto più ampio dibattito inerente ai rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento tributario, che abbiamo visto risolversi – almeno secondo i più²⁸ – a favore della tesi che sostiene l'applicabilità, nel rispetto del principio di specialità della legge generale sull'azione amministrativa, anche ai procedimenti tributari, ivi inclusa la nuova disciplina dell'invalidità dei provvedimenti di cui agli artt. 21 *septies* ed *octies*.

Ebbene, se assumiamo l'applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, possiamo allora ritenere – poiché, peraltro, mancano espressioni previsive al riguardo – che i più volte menzionati artt. 21 *septies* ed *octies* siano applicabili

²⁷ Alla norma in parola, tra l'altro, si affianca la più recente norma processuale, ovvero l'art. 31, comma 4, c.p.a. (D.Lgs. n. 104/2010).

²⁸ Tra coloro che sostengono la tesi dell'applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari, riferendosi altresì alle norme di cui agli artt. 21 *septies* e 21 *octies* della medesima, basti fare riferimento a G. MARONGIU-A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010, p. 93 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1445 ss.; D. MAZZA-GRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 226; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, n. 4, 2001, p. 1088 ss.; G.F. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, p. 58; C. CALIFANO, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2010, p. 1212 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., p. 269 ss.

ai procedimenti tributari, salvo, ad ogni buon conto, il principio di specialità.

La questione in merito all'applicabilità della disciplina di cui all'art. 21 *septies* sembra possa risolversi in poche battute. In linea di massima, infatti, nulla è cambiato rispetto alla disciplina previgente: i casi di nullità anche prima del 2005 costituivano ipotesi di imperfezione degli atti impositivi, che il diritto tributario considerava sostanzialmente inefficaci. In altre parole, essenzialmente la norma *de qua* ha (solo) determinato l'utilizzo e la diffusione di una nuova denominazione in ambito tributario: le imperfezioni dell'atto, prima causa di "inesistenza", oggi sono considerate e denominate ipotesi di nullità²⁹.

Giunta l'analisi a tale stadio, occorre verificare se la disposizione di cui all'art. 21 *octies*, comma 2, primo periodo, che introduce la regola della "non annullabilità" del provvedimento «adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato»³⁰, sia applicabile – o meno – agli atti impositivi.

Utile, prima di procedere a tale verifica, può essere un breve riepilogo della "fisionomia" che la figura della nullità assume nell'ordinamento tributario. In effetti, anche dopo la codificazione di tale figura, nel diritto tributario la regola prevalente rimane quella dell'annullabilità: l'atto, sebbene invalido, è tuttavia produttivo di effetti ... e resta tale, come è noto, fino all'annullamento ad opera del giudice tributario, ovvero da parte della P.A. in autotutela. Se tale punto è pacifico, resta invece problematica la determinazione delle invalidità cd. innominate: ancora ci si chiede, infatti, quali violazioni diano luogo ad annullabilità e quali, invece, costituiscano mere ipotesi di irregolarità, in particolar modo con riferimento ai vizi formali e procedimentali dell'atto.

Ad oggi, il giudizio sulla gravità del vizio e, dunque, sulle conseguenze che esso produce, è ancora rimesso all'attività ed alla discrezionalità dell'interprete, e segnatamente del giudice, nonostante la codificazione dell'art. 21 *octies*.

Nel compimento di tale attività ermeneutica, bisogna certamente che si tengano presenti le ragioni di politica legislativa che sono state alla base della genesi

²⁹ F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1446; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 362; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p. 359; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2007, p. 465 ss.; ID., *I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Innovazione e Diritto*, 5, 2012, pp. 197-218.

³⁰ Per i commenti in ambito amministrativo, si vedano, *infra multis*, F. SCARRETTA, *L'art. 21 octies, 2° co., primo periodo, l. n. 241/1990, aspetti sostanziali e processuali*, in *L'invalidità amministrativa*, cit., p. 95 ss.; D.U. GALETTA, *Notazioni critiche sul nuovo art. 21 octies della legge n. 241/1990*, in *www.giustamm.it*; V. CERULLI-IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2004, p. 192 ss.

della norma in commento. In breve, può dirsi che l'art. 21 *octies* si inserisca nel più generale concetto dell'"amministrazione di risultato"³¹, secondo il quale la correttezza sostanziale, in ambito amministrativo, deve prevalere rispetto ai profili formali e/o procedurali. Qualora si accerti che l'annullamento dell'atto (viziato formalmente) darebbe luogo ad un atto nuovo, non recante quegli stessi vizi formali, ma di identico contenuto, allora detto annullamento non può avere luogo. Tanto vale, tuttavia, solo con riferimento agli atti amministrativi a contenuto vincolato, ovvero per quei provvedimenti la cui adozione sia doverosa (oltre che vincolata) per l'amministrazione. Alla base di detti atti, devono sussistere, difatti, presupposti di fatto incontestati dalle parti; il quadro normativo deve risultare chiaro e pacifico; il loro annullamento, infine, non potrebbe né dovrebbe privare l'Amministrazione del potere – dovere di adottare un nuovo provvedimento di identico contenuto³².

Orbene, quanto in linea generale tratteggiato, consente di ritornare alla questione che qui ci occupa, ovvero chiedersi quale portata l'art. 21 *octies* possa assumere con riferimento alla materia tributaria ed all'accertamento sintetico.

Prima facie, dalla lettura del dato testuale si potrebbe evincere una piena operatività della regola del depotenziamento nell'ambito dei provvedimenti amministrativi. L'articolo in rassegna, difatti, restringe il proprio ambito di applicazione, come precisato innanzi, ai provvedimenti vincolati: ebbene, gli atti impositivi rientrano proprio nella più generale categoria dei provvedimenti amministrativi vincolati.

Tuttavia, da una analisi più avvertita e concreta, facilmente emerge che la portata del depotenziamento, in ambito tributario, determina il rischio di effetti eccessivamente dirompenti. La dottrina tributaria, invero, si è espressa nel senso della non operatività dell'art. 21 *octies* con riferimento agli atti impositivi.

Alcuni³³, hanno qualificato la norma in commento quale norma processuale, volta a disciplinare i poteri del giudice amministrativo, per cui essa non risulterebbe applicabile al processo tributario.

³¹ Sulla dibattuta questione dell'estendibilità dell'"amministrazione di risultato" nel territorio del diritto tributario, si vedano le critiche osservazioni di M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in Riv. dir. trib., n. 11, 2012, p. 1013.

³² In questo senso F. LUCIANI, *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in V. CERULLI-IRELLI-L. DE LUCIA, (a cura di) *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009, p. 6.

³³ S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit. p. 470 ss. Tale posizione, suscita qualche perplessità in quanto nell'ordinamento amministrativo non si è certi che la non annullabilità del provvedimento abbia una valenza sostanziale, ovvero che essa sia disposizione processuale volta a sancire la sanabilità *ex post* dell'illegittimità, nel corso del giudizio.

Altri, con tecnica argomentativa maggiormente serrata, risultano assai più convincenti nel sostenere la “non applicabilità” (resta inteso, del 21 *octies* agli atti impositivi) quantomeno per un duplice ordine di ragioni.

La prima motivazione di ciò deve essere rintracciata nel già richiamato principio di specialità. Abbiamo riferito delle peculiarità dello Statuto dei diritti del contribuente, di come esso contenga principi e regole di significativo rilievo per l'ordinamento tributario. Ebbene, l'applicazione del depotenziamento in tale ordinamento finirebbe con azzerare (o, quantomeno, con il ridurre drasticamente) le garanzie di copertura statutaria³⁴. Il che, non sarebbe né ammissibile, né tantomeno ipotizzabile, poiché nel nostro ordinamento lo Statuto «costituisce un solido baluardo, che ... orienta in chiave garantista l'interpretazione di tutte le leggi tributarie»³⁵. Dunque, se dall'area degli interessi pretensivi ci spostiamo verso quella degli interessi oppositivi (e, particolarmente, di quelli dei contribuenti), «la logica dell'amministrazione di risultato, che è alla base del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi... crea non pochi disagi»³⁶. I provvedimenti tributari, infatti, oltre a presentare carattere limitativo, sono caratterizzati dalla prevalenza dell'interesse fiscale e dall'autoritatività della potestà di imposizione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente sancisce (o, potremo dire, consacra) la correttezza e la trasparenza dell'azione amministrativa, oltre a tutelare – nelle forme e nei modi ben noti – il contribuente in quanto tale. Alla luce di quanto innanzi, risulta inevitabile escludere che tali tutele e garanzie possano essere sacrificate sull'altare dell'“amministrazione di risultato”: l'annullabilità di cui al 21 *octies*, in altre parole, neutralizza sì i requisiti formali e procedurali del provvedimento amministrativo, ma non anche quelli dell'atto impositivo.

Il secondo ordine di motivi in forza dei quali è stata sostenuta la tesi della non applicabilità concerne la diversità di significato tra la vincolatezza di cui alla norma in oggetto, e la differente “vincolatezza” di cui agli atti impositivi. Quest'ultima, infatti, vuole esplicitare la circostanza che tali atti sono scevri da valutazioni di meritevolezza ed opportunità, che invece, come noto, vengono in rilievo in altri settori dell'ordinamento amministrativo³⁷. Il meccanismo logico, rigoroso, che

³⁴ M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 358, il quale concorda con la tesi di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., p. 335.

³⁵ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 251.

³⁶ L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, p. 249.

³⁷ Una fondamentale distinzione dell'azione amministrativa è quella che separa l'attività discrezionale da quella vincolata; quest'ultima trova tutti gli elementi da acquisire e valutare, ai fini di una decisione amministrativa, già prefigurati rigidamente dalla legge, di modo che l'autorità amministrativa è chiamata a svolgere solo una semplice verifica tra quanto ipotizzato dalla legge e quanto presente nella realtà, sicché il *modus procedendi* è quasi meccanico ed ha un esito certo; molto spesso gli atti vincolati implicano l'applicazione di conoscenze tecniche e in questi casi la

caratterizza l'atto amministrativo vincolato, non è altresì caratteristica dei provvedimenti tributari, riguardo ai quali “*non è affatto palese che il loro contenuto non poteva essere diverso*”³⁸. Il che conferma l'esclusione dell'applicabilità della regola del depotenziamento rispetto alla materia in esame³⁹.

Infine, volendo rendere ancora più saldo lo schema proposto con una ulteriore motivazione⁴⁰, si può anche considerare come la regola della cd. “uguaglianza di risultato” – necessaria ai fini del non annullamento – sarebbe configurabile solo alla presenza di due requisiti: i) la determinatezza fattuale della vicenda e la chiarezza giuridica della stessa: in altre parole, gli effetti dell'atto devono potersi ritenere inevitabili; ii) dall'eliminazione dell'atto non potrebbe derivare alcuna utilità per l'amministrato, per quel che concerne l'oggetto del contendere. È di evidenza quasi palmare che dette condizioni non ricorrono mai (o quasi) nell'atto tributario, sia per la complessità che caratterizza la fase dell'accertamento, sia per l'operatività dei termini di decadenza, che finiscono con l'incidere sulla seconda delle condizioni innanzi riferite. Seppur in termini, in questa sede sintetici, pare si possa riconoscere l'attendibilità dell'orientamento che sostiene come la regola del depotenziamento non possa applicarsi ad un atto, quello impositivo, che incide nella sfera giuridica di un privato producendo effetti sicuramente non di tipo pretensivo.

norma attributiva del potere fa discendere automaticamente da un accertamento tecnico una predeterminata conseguenza giuridica. Dunque quando la pubblica Amministrazione adotta un provvedimento vincolato, essa non ha alcun margine di apprezzamento discrezionale; al contrario, la pubblica Amministrazione ha l'obbligo di intervenire con un atto dovuto nell'“*an*” e vincolato nel suo contenuto, senza che su di esso possa essere effettuata alcuna comparazione tra interessi pubblici e interessi privati; dalla natura vincolata del provvedimento deriva che l'obbligo di motivazione viene adempiuto mediante la semplice enunciazione dei presupposti dell'azione amministrativa posta in essere. Diversamente, quando la legge lascia all'autorità amministrativa un certo margine di apprezzamento in ordine a taluni aspetti della decisione da assumere (*an*, *quid*, *quomodo*, *quando*), si parla di discrezionalità amministrativa; in pratica, in tali casi, la legge non riesce a regolare ogni particolare ipotesi, ma si limita a prefigurare gli aspetti essenziali della fattispecie e dell'esercizio della potestà pubblica, rimettendo poi all'autorità amministrativa le ulteriori valutazioni correlate ai profili o agli interessi particolari del caso. Riconosce, peraltro, le difficoltà di distinguere l'atto vincolato da quello discrezionale, G. FIDONE, *L'azione per l'efficienza nel processo amministrativo: dal giudizio sull'atto a quello sull'attività*, Torino, 2012, p. 90.

³⁸ R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 840.

³⁹ Tale regola potrebbe (forse) applicarsi esclusivamente ad una ristretta parte degli atti impositivi, ovvero a quegli atti seriali, dal contenuto “automatico” (rispetto ai quali, cioè, l'Amministrazione finanziaria non ha dovuto compiere alcuna valutazione). Sul punto, Cass., sez. trib., ord. n. 21446 del 17 ottobre 2011, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 88 ss., e Cass., sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4516, reperibile in Banca dati *Fisconline*.

⁴⁰ Ricostruita e proposta da F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 90 ss.

3.1. Sull'obbligo di motivazione e l'art. 21 *octies*, e sulla prevalenza del principio del contraddittorio

Riguardo alla motivazione dell'atto tributario, pur volendo considerare la medesima un requisito formale, non può certo escludersi che essa abbia una rilevanza contenutistica: la motivazione, infatti, giustifica al contribuente, ed eventualmente dinanzi al Giudice tributario, la pretesa impositiva fatta valere con l'atto⁴¹.

Attesi dunque i prevalenti orientamenti dottrinari che assumono l'applicabilità ai procedimenti tributari della L. n. 241/1990, un aspetto rilevante della problematica in parola investe il rapporto tra lo stesso art. 21 *octies* e l'obbligo di motivazione⁴² del provvedimento tributario.

Si è riferito *supra* del concetto di vincolatezza che, ancorché con una differente conformazione, investe sia l'atto amministrativo sia il provvedimento tributario⁴³. Dalle argomentazioni di cui sopra, si è infatti già dedotto che un atto è vincolato quando è emesso in presenza di un determinato presupposto stabilito per legge, di per sé idoneo ad escludere qualsiasi attività di tipo valutativo da parte dell'amministrazione procedente.

L'attività impositiva è senz'altro attività vincolata, ma, al contempo, è innegabile che gli atti di determinazione del tributo comportino inevitabilmente una serie di attività di apprezzamento e di valutazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria: dall'attività istruttoria volta a reperire gli elementi probatori che consentono di pervenire all'accertamento del fatto, al procedimento logico-giuridico al fine di giungere, in via diretta od induttiva, alle determinazioni di rettifica delle somme assoggettate a tassazione. Con la logica conseguenza che l'atto impositivo privo di motivazione, o la cui motivazione sia insufficiente, conduce *ex se* ad escludere che possa palesarsi la circostanza che l'atto *de quo* potesse avere un contenuto diverso da quello in concreto adottato.

⁴¹ In questi termini, F. NICOLINI, *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. BORIA (a cura di), Milano, 2010, p. 142, nota n. 19.

⁴² Sulla motivazione dell'atto amministrativo, sempre utile la consultazione della dottrina classica sul tema, ovvero M. S. GIANNINI, (voce) *Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.* XXVII, 1977, pp. 257-269. R. LUPI, *Motivazione e prova: "dall'astratto al concreto"*, in *Riv. dir. trib.* 1992, II, p. 423 ss.; V. MAZZARELLI, *Motivazione: II) Motivazione dell'atto amministrativo*, in *Enc. giur.* XX, 1990, pp. 1-8; D. STEVANATO, *Motivazione dell'accertamento di valore*, in *Rass. trib.*, 1990, II, pp. 57 ss.; R. TENERINI, *La motivazione dei provvedimenti amministrativi con l'art. 3 della legge 7.8.1990, n. 241*, in *Comuni d'Italia*, 1992, p. 1343 ss.

⁴³ Senza pretese di completezza espositiva, con riferimento al primo, può essere opportuno ricordare che l'art. 1, comma 1, L. proc. amm., afferma che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge: detta attività, pertanto, non è libera, ma predeterminata nei modi di azione, nella tipologia degli atti e negli effetti che essi sono capaci di produrre. I principi dell'attività amministrativa trovano esplicita affermazione nell'art. 97 Cost. e nell'art. 41 della Carta Diritti U.E. e sono intesi ad assicurare una buona amministrazione, ovvero a garantire il rispetto delle posizioni soggettive giuridicamente protette.

La motivazione, invero, costituisce in un certo senso l'esplicazione dei presupposti di fatto e di diritto che hanno reso necessaria l'adozione del provvedimento medesimo. In assenza della motivazione, dunque, non sarebbe possibile comprendere in forza (o in mancanza) di quali presupposti l'atto sia stato emanato. A conferma, tutto quanto considerato, delle conclusioni già anticipate innanzi: l'atto impositivo è sì vincolato, ma in misura differente rispetto all'atto amministrativo. Tale differente misura della vincolatività è ulteriore riprova della impossibilità di applicare la regola del depotenziamento all'atto tributario⁴⁴.

Non può essere disatteso, ad ogni buon conto, il rinvio ai principi comunitari contenuto nell'art. 1, L. n. 241/1990, come novellato dall'art. 1, L. n. 15/2005, nel quale è specificato che l'azione amministrativa è retta anche dai principi comunitari, nonché il recepimento della Carta Diritti U.E. nel Trattato di Lisbona il quale, all'art. 41, prevede peraltro l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

Volendo, inoltre, prestare attenzione agli accertamenti induttivi e sintetici⁴⁵, la norma espressamente richiede la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a quei metodi. Nell'accertamento sintetico forse più che altrove, la motivazione costituisce un "fattore di riequilibrio" (e bilanciamento) a favore del contribuente rispetto al potere – riconosciuto alla Amministrazione finanziaria – di incidere nella sfera giuridica (ed economica) del primo, con atti che sono coercitivi e, spesso, esecutivi. Per tale ragione l'Ufficio accertatore ha l'obbligo di giustificare la propria pretesa, indicando le ragioni di fatto e di diritto che stanno alla base dell'atto impositivo notificato al soggetto passivo; quest'ultimo, proprio attraverso la motivazione, deve essere posto in grado di conoscere e comprendere le ragioni della pretesa erariale; e, in secondo luogo, di valutarne la legittimità e fondatezza; per, infine, esercitare, se del caso, il proprio diritto di difesa (art. 24 Cost.).

Nel caso dell'accertamento sintetico, che, in presenza dei relativi requisiti, può essere utilizzato dall'Agenzia delle Entrate – in base ad una scelta che è pur sempre discrezionale – l'obbligo di motivazione dovrebbe concretizzarsi nella

⁴⁴ Del resto, sia le singole leggi di imposta sia lo Statuto del Contribuente sanciscono l'obbligo di motivazione fissandone, altresì, il contenuto minimo. L'art. 42, D.P.R. n. 600/1973, con riferimento alle imposte sul reddito, oltre a prevedere, a pena di nullità, l'esplicitazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'atto impositivo, stabilisce che lo stesso debba essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli, le quali, come è noto, ineriscono ai poteri istruttori. Anche con riguardo all'IVA, l'art. 56, D.P.R. n. 633/1972, comma 2, prevede la specifica indicazione, anche in questo caso, a pena di nullità, degli errori, delle omissioni e delle false od inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica ed i relativi elementi probatori, altresì precisando che per le omissioni ed inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione.

⁴⁵ Per un inquadramento sistematico dell'accertamento sintetico e del redditometro, si faccia riferimento, *infra multis*, alla bibliografia innanzi riportata (cfr. nota 1).

indicazione: i) delle ragioni per cui l'Amministrazione ha utilizzato lo strumento "sintetico", invece di procedere con altre metodologie accertative; ii) delle ragioni per cui ha scelto di sottoporre ad accertamento un certo contribuente piuttosto che un altro che si trova nelle medesime condizioni; iii) delle modalità e dei criteri in base ai quali si è pervenuti a una certa determinazione del reddito attribuibile al contribuente⁴⁶.

In sede di contraddittorio⁴⁷, poi, l'obbligo di motivazione dovrebbe imporre all'Ufficio di spiegare le ragioni per cui le "giustificazioni" del contribuente non vengono ritenute sufficienti a indurre l'Ufficio ad archiviare la posizione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente considera, infatti, il contraddittorio anticipato (di cui all'art. 12, comma 7)⁴⁸ quale espressione del generale principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente (di cui all'art. 10, comma 2); e, in questo caso, la stessa giurisprudenza di legittimità conferma che il contraddittorio endoprocedimentale «deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano state disattese»⁴⁹; qualora, poi, il contribuente ottemperi all'invito dell'Amministrazione finanziaria, tra-

⁴⁶ Non si condivide, pertanto, quell'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ritiene che «In presenza di dati certi ed incontestati, non è consentito pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto redditometro, in quanto, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito dall'art. 3, secondo comma, L. 241/1990» (cfr. Cass., sez. trib., 5 settembre 2012, n. 14896), reperibile in *Banca dati Big Suite Ipsoa*. Una simile pronuncia, a distanza di due anni, quasi risuona con toni anacronistici, dirigendosi nella direzione opposta alle sempre più pregnanti richieste di garanzie per il contribuente, specificamente in seno all'esigenza di bilanciamento tra attività accertativa e tutela dei diritti.

⁴⁷ In argomento *ex multis*, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., ed ampia bibliografia ivi segnalata; A. MARCHESELLI, *Le garanzie del procedimento nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2, 2011, p. 1; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2012, p. 321 ss.

⁴⁸ A tal proposito, si veda G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4, 2012, pp. 613 ss. Sulla più generale esigenza di una tutela diretta ed immediata delle libertà individuali coinvolte nelle indagini tributarie, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12, 2012, p. 1143.

⁴⁹ Cfr. Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 18 dicembre 2009, Sentt. nn. 26635, 26636, 26637, 26638, reperibile in *Banca dati Big Suite Ipsoa*, che, sancendo l'esistenza di un legame inscindibile tra contraddittorio e motivazione in materia di studi di settore e parametri, esprimono un principio riconosciuto di carattere generale e, dunque, applicabile anche nel caso dell'accertamento sintetico. Da ultimo, paradigmaticamente, in merito alla valorizzazione del contraddittorio endoprocedimentale, si veda Corte di Cassazione, S.U., 18 settembre 2014, n. 18667 (reperibile in *Banca dati Big Suite Ipsoa*), secondo cui la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente anche nella fase precontenziosa, al cui ordinato sviluppo è funzionale.

smettendo all'Ufficio le proprie osservazioni e deduzioni, la motivazione dell'eventuale avviso di accertamento dovrà non solo indicare i presupposti dell'avviso medesimo, ma anche contenere una replica adeguata, tale da superare le deduzioni della parte. «In mancanza, l'atto impositivo dovrà essere considerato nullo per difetto di motivazione»⁵⁰.

In altre parole, può dirsi che le esigenze sottese alla normativa tributaria, anche in forza del già considerato principio di specialità, sono complesse e molteplici, tali da non poter essere ignorate né tanto meno sacrificate in forza o in ragione della pur richiesta efficienza dell'Amministrazione. La stessa esigenza di efficienza sottesa all'emanazione dell'art. 21 *octies* di cui innanzi, non applicabile, in sostanza, agli atti impositivi. Anzi, il conflitto tra le regole procedurali e l'esigenza di salvaguardare l'accertamento sembra richiedere scelte maggiormente precise da parte dell'Amministrazione, in funzione dei singoli vizi ipotizzabili. Il contraddittorio, in tal senso, dovrà certamente imporsi quale valore prevalente, in grado di invalidare quella procedura di accertamento che non lo abbia consentito⁵¹.

4. *Il graduale adeguamento dell'Agenzia alle indicazioni del Garante e le prime ricadute sugli atti impositivi nell'ambito dell'accertamento sintetico*

Ci si è chiesti, in apertura d'indagine, se la lesione del diritto alla *privacy* possa essere considerato vizio del procedimento di accertamento e del conseguente atto conclusivo, e quale eventuale forma di invalidità affligga l'atto emesso nonostante una tale lesione.

La disamina sui rapporti tra il procedimento amministrativo ed il procedimento tributario si è dunque risolta con specifici riferimenti allo Statuto dei diritti del contribuente, in forza del principio di specialità. L'analisi, poi, non si è ristretta all'indagine intorno al bene giuridico della riservatezza, ma si è dovuta ampliare fino al punto da coinvolgere altri e diversi principi fondamentali, non

⁵⁰ Cfr. Relazione della Corte Suprema di Cassazione, 9 luglio 2009, n. 94. In proposito si veda anche la C.A.E. 5/2008, in materia di studi di settore, secondo la quale «la motivazione dovrà, ovviamente, spiegare le ragioni che hanno indotto [l'Ufficio] a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte» dal contribuente in sede di contraddittorio.

⁵¹ Così come, sempre a titolo esemplificativo, l'affidamento nell'interpello prevale sull'accertamento, ancorché fondato e giusto. In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, cit., p. 10. La problematica è meritevole di interesse anche con specifico riferimento alle indagini finanziarie. Con riguardo al rapporto tra l'esercizio dei poteri istruttori ed i diritti fondamentali dei soggetti passivi, sia consentito rinviare a L. STRIANESE, *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*, in *Inn. e dir.*, n. 2, 2012, p. 162 ss., ove si è già segnalata l'esigenza di contemperare le attività dell'Amministrazione con altri valori costituzionalmente orientati.

ultimo il principio del contraddittorio, quale espressione del più generale diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* Orbene, alla luce di quanto sin qui considerato, a parere di chi scrive dovrà escludersi che la lesione del diritto alla riservatezza (o di altri diritti fondamentali) possa soccombere al cospetto di una attività di accertamento comunque fondata, finendo con il considerare tale lesione una sorta di vizio depotenziato ai sensi dell'art. 21 *octies* della già menzionata legge n. 241/1990, non applicabile all'atto impositivo. Certo è che, allo stato attuale, il rapporto tra i principi costituzionali a garanzia del cittadino-contribuente, da una parte, e la necessità del potere impositivo, dall'altra, sono ancora da considerare rapporti non solo complessi, ma soprattutto dinamici, in costante divenire⁵².

Le riflessioni sin qui rese consentono, quantomeno, di affermare che non è detto che tali diritti debbano necessariamente comprimersi a fronte dell'attività di accertamento. Basti considerare che, nel parere menzionato in apertura, il Garante, relativamente all'invasione nella sfera privata, muove osservazioni critiche indirizzabili a tutte quelle metodologie in cui la prova contraria non si limita a circostanze specifiche e ben individuate, ma finisce con il coinvolgere ogni aspetto della vita della persona. A conferma di quanto si sostiene, basta considerare che, nella parte finale del provvedimento, l'Autorità – avanzando una serie di richieste modificative del redditometro – pone non solo il problema della riservatezza, ma presenta una più ampia questione, legata al rispetto dei valori e dei diritti fondamentali della persona tutelati da norme fondamentali dell'ordinamento, non sacrificabili (almeno, non senza misura né criterio) dalle procedure accertative.

La giurisprudenza, d'altronde, già da alcuni anni riconosce la necessità di orientare la lettura delle norme tributarie (anche procedurali e procedimentali) all'esigenza di tutela del contribuente, alla luce non solo dei valori già segnalati innanzi (quale il principio del contraddittorio), ma, piuttosto, dell'intero sistema dei principi generali di portata costituzionale⁵³. L'Agenzia, dal canto suo, necessariamente ha dovuto procedere ad un sensibile allineamento alle indicazioni del

⁵² Sul rapporto tra autorità fiscale e contribuenti, si vedano in particolare, S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit.; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit.

⁵³ Trova infatti applicazione il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione secondo cui «l'art. 12, 7 comma, della legge 27 luglio 2000 n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce piena espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente». Cass., sez. IV., n. 5373/2014, conforme a Cass., sez. trib., 5 febbraio 2014, n. 2594, reperibile su www.dirittoitaliano.com.

Garante, come si evince, con tutta evidenza, dalla recente circolare dell'11 marzo 2014, n. 6/E, la quale dà conto della prassi attuale sul punto.

Sono assolutamente condivisibili, allora, le riflessioni di Chi⁵⁴ ha considerato come la normativa fiscale non debba e non possa vivere isolata, ma debba e possa piuttosto vivere in un rapporto osmotico con principi e disposizioni di rango equivalente e superiore, alla luce di una più generale esigenza di atomizzazione.

⁵⁴ M. BASILAVECCHIA, *"Privacy" e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, in *Corr. trib.*, cit., p. 10.