

I giovedì del CPGT

Programma di Formazione 2021 per Giudici Tributari

L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo

Piattaforma Teams, 22 aprile 2021

1. OBIETTIVI DELLO SCRITTO

Il tema proposto, “L'avviso di accertamento come atto amministrativo”, non è un argomento scontato (anzi forse qualche anno fa sarebbe stato addirittura provocatorio) perché indirizza la discussione verso una precisa scelta dogmatica e su una serie di temi ben delineabili.

La scelta dogmatica postula l'esistenza di un'area di vicinanza, se non addirittura di sovrapposibilità, tra il diritto amministrativo e quello tributario; area di ampiezza variabile, in dipendenza dei diversi settori, ma che sempre si lega ad una visione allargata alle prospettive di questi istituti in collegamento dinamico con l'ordinamento amministrativo, in fermento evolutivo e di cui la funzione tributaria rappresenta – come talvolta si legge nelle sentenze della Quinta sezione della Cassazione – un sottosistema.

I temi comportano la necessità di vagliare due diversi profili: da un lato, le ragioni e la difesa del rapporto tra diritto amministrativo e diritto tributario, secondo l'inquadramento più recentemente diffuso e collegato all'evoluzione normativa in tema; ragioni e difesa che proveremo ad allargare alla considerazione della forza espansiva della legge generale sul procedimento, la legge 7 agosto 1990, n.241, anche in ambito tributario; dall'altro, a completamento del primo argomento, vanno posti in risalto i caratteri dell'avviso di accertamento che ne rendono agile e necessario l'inserimento nell'ambito dei provvedimenti amministrativi, rispecchiandone natura e regime.

Su queste due direttrici si muoverà l'analisi.

2. OSCILLAZIONI DEL DIRITTO TRIBUTARIO: DAL DIRITTO CIVILE

Perché è necessario spiegare ragioni e finalità dell'avvicinamento tra disciplina tributaria e amministrativa?

Il dibattito dogmatico sulla natura dell'attività tributaria, sia nei suoi contesti generali che nel più limitato ambito dell'accertamento, si è sempre fondato sulla sottolineatura di alcune peculiarità: si è rimarcata la sua natura vincolata, correlata alla indisponibilità degli interessi sottesi; il forte impatto della normativa primaria, sia in termini di principi che di fonte legale dell'obbligazione tributaria; il collegamento tra l'attività e le situazioni dei contribuenti, aventi natura di diritti soggettivi; e così via.

Questi elementi hanno determinato lo sviluppo, quanto meno in un primo ma importante periodo dottrinale, di letture ricostruttive fondate su una costruzione quasi civilistica del rapporto tributario, utilizzando le categorie di quel sistema - come quella della fonte dell'obbligazione - trascurando invece l'attività stessa, dove invece si accentrava sempre più l'attenzione del legislatore.

I segni di questa impostazione civilistica o processualcivilistica sono ancora molto evidenti: si pensi, ad esempio, alla configurazione del processo tributario come giudizio di impugnazione-merito, prevalente nella giurisprudenza della Corte di cassazione. Qui la nozione di merito non fa riferimento al merito amministrativo, ossia all'opportunità del provvedimento (opportunità che nelle fattispecie impositive è categoria praticamente assente), ma al contenuto della decisione, la cui erroneità è invece, in diritto amministrativo, vizio di legittimità.

Parimenti, il dominare delle due contrapposte teorie, sempre vicine al diritto privato, della natura dichiarativa o costitutiva dell'imposizione e la loro mutua inconciliabilità ha implicitamente determinato lo

spostamento dell'attenzione sulla tematica dell'obbligazione tributaria in sé, con la conseguenza della svalutazione dell'attività degli uffici, della quale non veniva mai fatta risaltare la centralità.

Questo assetto, con il quale ci siamo confrontati nei nostri studi universitari e successivi, deve essere tuttavia modificato alla luce di una serie di interventi normativi rilevanti che, negli ultimi anni, hanno imposto una progressiva rivisitazione delle categorie dogmatiche consolidate, dando spazio ad una ricostruzione autonoma dell'attività impositiva come rilevante ex se.

Vorrei citare almeno tre linee di tendenza, frutto di questo cambiamento concettuale¹:

1) in primo luogo, lo sviluppo della legge 241 del 1990 che, in una prospettiva di sempre maggiore arricchimento, si è trasformata da legge snella sul procedimento amministrativo in una specie di codice in nuce dell'attività amministrativa (in almeno due occasioni negli ultimi anni, i governi hanno tentato di costruire un codice dell'azione amministrativa, sotto forma di testo unico, proprio partendo dalla 241). La nuova veste di legge generale sull'azione amministrativa è peraltro giustificata dal suo progressivo arricchimento con moduli operativi, tra i quali gli strumenti di raccordo consensuale con gli amministrati, che si sono dimostrati di generale applicazione e recepiti in molteplici discipline di settore;

2) in secondo luogo, l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente, con la legge 212 del 2000, ha spostato drasticamente l'attenzione sull'azione delle istituzioni tributarie. Significativamente la

¹ A questi, aggiunge un quarto elemento, dato dai principi del diritto comunitario, L. Del Federico, "La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi", Riv. dir. trib., 2010, 729

legge è data, come dice l'art. 1, "in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione", con la significativa novità del rinvio all'art. 97 che così presuppone la collocazione dell'amministrazione finanziaria nel contesto dell'amministrazione pubblica, legata ai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità. Per altro verso, sono i contenuti della stessa legge a connettersi alla struttura stessa della legge 241, mutuandone in parte i contenuti;

3) in terzo luogo, va segnalato il parallelo sviluppo di strumenti consensualistici sia nel rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuenti come pure nel rapporto tra PA e cittadini. La simiglianza tra i detti interventi e la loro contestualità marca in maniera forte l'accostamento dell'azione impositiva a quelle amministrativa, allontanando ancora più la vicinanza ad aspetti paracivilistici.

3. OSCILLAZIONI DEL DIRITTO TRIBUTARIO: SUSSULTI INTERMEDI

Non può però non notarsi come gran parte della dottrina, forse ancora prevalente, consideri il diritto tributario lontano dall'evoluzione della funzione amministrativa, rispecchiata dai molteplici interventi sull'armatura originaria della legge n. 241 del 1990 e ancora in corso.

Gli argomenti dedotti sono plurimi, ma non appaiono coerenti con l'effettiva natura del procedimento amministrativo, soprattutto in relazione alla flessibilità. Ne riporto tre, tra quelli maggiormente utilizzati²:

1) il primo argomento nota che "l'estrema varietà di procedimenti tributari ed i caratteri sempre differenti degli stessi rendono di non

² Per queste e le successive argomentazioni critiche avverso l'estensione della disciplina procedimentale, L. Perrone, "La disciplina del procedimento tributario nello statuto del contribuente", *Rass. Tributaria*, 2011, 3, 563.

facile ricostruzione e finanche ostacolano l'individuazione del momento di avvio e di chiusura del procedimento”.

La varietà dei procedimenti è una ricchezza, non un limite, e sicuramente l'azione amministrativa ordinaria si confronta con modi d'azione ancora più marcatamente diversi, senza ripudiare lo schema del procedimento: assumere per concorso, espropriare per pubblica utilità, concedere un bene pubblico sono procedimenti differenti per struttura e per funzione, ma sempre ricondotti, e senza traumi, nell'ambito della legge 241.

Confrontata con l'ampiezza dei procedimenti amministrativi in generale, quelli tributari non hanno questa estrema varietà, anzi.

2) lo stesso argomento, per quanto poi riguarda il momento iniziale e finale del procedimento stesso, si salda con una seconda censura, di più ampio respiro. In questa si ritiene che “l'assenza di una sequenza procedimentale ordinaria e la struttura variabile determinano numerosi problemi in ordine all'inquadramento del momento e della fase del procedimento in cui le disposizioni della L. n. 241/1990 possono essere applicate”.

Anche ponendo in disparte che è proprio l'art. 13 della 241 che esclude l'applicabilità del capo sulla partecipazione ai procedimenti tributari (e quindi l'argomento ristretto – quello sull'avviso di avvio di procedimento - assume una valenza tautologica), può notarsi che pure l'argomento ampio non tiene conto della naturale flessibilità strutturale del procedimento amministrativo che, come dice la Corte costituzionale - ord. 9 novembre 2007 n. 377, data peraltro proprio in un tema tributario - “ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarno ed elementare, richiedendo, quanto meno, atti di notificazione e di pubblicità.”

L'ipotesi di un procedimento rigido, scandito da fasi non modulabili, è un'astrazione non corrispondente al quadro giuridico.

3) infine, il terzo argomento nota come “la natura vincolata della funzione impositiva si traduce in un procedimento che non pondera interessi, ma attua le norme di legge”. Pertanto si dice che “in ciò si può rilevare il più evidente scostamento rispetto alla ratio originaria della legge cardine del procedimento amministrativo. La legge n. 241/1990 nasce, infatti, per regolare un procedimento tendenzialmente discrezionale, finalizzato all'acquisizione di elementi e ad una ponderazione di interessi che sfociano in un provvedimento finale. Tale percorso è estraneo al procedimento tributario, ove invece le ipotesi di esercizio di discrezionalità sono - come a tutti noto - marginali e non strutturali (ed attengono perlopiù alla fase della riscossione).”

Anche qui si mette in ombra la circostanza che l'esercizio della discrezionalità si coniuga tranquillamente con esiti vincolati (tipico è il caso della cd. discrezionalità negativa) mentre pare di cogliere nella critica la eco di ricostruzione teorica, quella “cioè che, di regola, al carattere vincolato del provvedimento corrispondano situazioni giuridiche qualificabili quali diritti soggettivi e, per converso, all'area della discrezionalità amministrativa quelle definibili come interessi legittimi”, ricostruzione che la Corte cost. ha testualmente definito “un postulato privo di una qualsiasi fondamento” (Corte cost., 16 aprile 1998 n. 127).

4. OSCILLAZIONI DEL DIRITTO TRIBUTARIO: VERSO IL DIRITTO AMMINISTRATIVO

Conclusivamente, gli argomenti dedotti a contrario sono di quelli che provano troppo (“qui nimum probat, nihil probat”), ossia trasformano una fattispecie autonoma (l'azione impositiva) in un caso particolare di

una regola più ampia (ossia il carattere strutturalmente rigido e funzionalmente solo discrezionale del procedimento), regola di cui viene invece a mancare la prova. Mentre quello che il legislatore ha attuato è un modo di raccordo tra la disciplina ad hoc e quella generale della 241 ed è simile ad altri interventi di settore (ad esempio, quello dato nel 2010 nel diritto militare, del tutto sovrapponibile in tema di tecnica normativa).

In particolare, il legislatore:

a) ha mantenuto salda l'applicabilità, in via generale e ove non derogata, della legge 241, intesa come archetipo del sistema di funzionamento dell'amministrazione;

b) ha introdotto alcune eccezioni alla sua applicazione, in relazione alle caratteristiche della disciplina di settore regolata (in particolare in tema di accesso e partecipazione);

c) ha adattato o costruito ex novo istituti peculiari della disciplina di settore (ad es. il garante del contribuente), dando attuazione in modo adeguato ai principi comunque discendenti dall'art. 97 Cost..

In questa cornice ricostruttiva, trovano agevolmente spazio i temi del coordinamento tra la disciplina generale della legge sul procedimento del 1990 e quella speciale (o, se si preferisce, di settore) dello Statuto del contribuente e della normativa tributaria in genere. Modi di coordinamento che si esprimono, come appena notato, in tre forme diverse, che ci pongono di fronte a:

a) limiti all'applicazione della legge 241, nella sua forma iniziale o susseguente alla integrazioni successive, talvolta intervenute "in parallelo" tra la stessa 241 e la disciplina di settore;

b) adattamenti strutturali o funzionali degli istituti della legge 241 alle esigenze peculiari;

c) introduzione di nuovi istituti, parimenti discendenti dal paradigma costituzionale dell'art. 97 sul buon funzionamento della PA, ma non previsti nella legge sul procedimento.

Quali sono quindi gli ambiti in cui è necessario interrogarsi sui modi di funzionamento dei rotismi di coordinamento?

Riprendiamoli sempre dalla dottrina scettica sull'utilizzo della disciplina amministrativa in tema di accertamento tributario, che li individua in quattro nodi critici, ossia:

“I nella presenza di principi generali che sono ripetuti all'interno dello Statuto” dei quali si rimarca la funzione autonoma, pena l'inutilità della loro ripetizione nello stesso Statuto;

“II nelle differenze regolamentari di determinati istituti nel confronto fra la materia amministrativa e quella tributaria”, soprattutto in tema di motivazione e partecipazione;

“III nella presenza di fattispecie e di previsioni peculiari della materia tributaria contenute nello Statuto”;

“IV nelle evoluzioni normative del testo originario della L. n. 241/1990 che si mostrano difficilmente applicabili alla materia tributaria”.

Vediamo in dettaglio.

I. In merito ai principi, è sicuramente vero “che gli artt. 5 e 6 dello Statuto introducono il principio di informazione, di trasparenza, di effettiva conoscenza degli atti, di semplificazione e lo fanno in maniera autonoma rispetto alla 241”. Si può peraltro notare che si tratta di principi che vanno a supplire alle carenze partecipative del procedimento tributario, sulla scorta dei limiti applicativi di cui all'art. 13 della 241.

Tuttavia, la conseguenza che da questa vicenda vuol farsi derivare, ossia una autonomia completa della disciplina tributaria per cui

“l'esigenza di proclamazione normativa di principi generali alla materia tributaria vale ad indicare chiaramente che tali principi non sono desumibili dal testo della L. n. 241/1990”, porta a conseguenze sgradevoli, come ad esempio ritenere inapplicabili all'azione dell'amministrazione finanziaria i principi “di economicità, di efficacia, di imparzialità” della 241 che non sono ripresi dallo Statuto del contribuente.

Senza peraltro considerare il meccanismo di osmosi tra i principi dapprima enucleati dello Statuto e ora ripresi anche dal comma 2-bis della legge 241, introdotto dalla novella di cui al d.l. 16 luglio 2020, n. 76 (“I rapporti tra il cittadino e la pubblica amministrazione sono improntati ai principi della collaborazione e della buona fede”).

II. In merito alle differenze strutturali e funzionali di determinati istituti, l'attenzione è stata concentrata sulla differente regolazione della motivazione e della partecipazione al procedimento. Tralasciando, per motivi di esposizione, il tema della motivazione, possono aggiungersi alcune considerazioni sulla vicenda già accennata della partecipazione.

Si è già notato come l'art. 13, comma 2 della 241 esplicitamente esclude il procedimento tributario dall'ambito di applicazione degli istituti della partecipazione. Il successivo Statuto del contribuente all'art. 10 prevede che "I rapporti fra amministrazione e contribuente sono improntati a collaborazione e buona fede" e all'art. 12, comma 7, dà vita ad una nuova fattispecie di contraddittorio endoprocedimentale che ha luogo successivamente al “rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo”. Emerge quindi un approccio nuovo, di stampo collaborativo, ai rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente.

La pregnanza di tale innovazione ha scatenato letture differenti da parte della dottrina, che si sono dislocate tra posizioni più avanzate (di

riconoscimento di una generalizzazione del principio del contraddittorio in fase procedimentale anche nel procedimento tributario) o più conservatrici (tese a ritenere le dette ipotesi di interpretazione tassativa e collegate alle sole fattispecie ivi previste, ossia accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente o del controllo formale della dichiarazione). Si sono tentate anche vie ricostruttive, distinguendo tra ‘cooperazione’, ossia una attività inerente l’attività interpretativa della PA e ‘collaborazione’, connessa invece all’esercizio dei poteri di imperio nelle singole fattispecie.

In verità, ciò che non può negarsi, come si accennava all’inizio, è che la previsione dello Statuto è solo una delle fattispecie dove si è introdotto un modulo di cooperazione tra le parti tramite contraddittorio, modulo che negli anni successivi ha avuto un’espansione verso situazioni diversificate (si pensi al contraddittorio in tema di impiego degli studi di settore – come introdotto dalla l. 311 del 2004 -, a quello relativo all’accertamento sintetico – come modificato dal d.l. 78 del 2010 – e così via). E qui, l’avvicinamento della disciplina tributaria, originariamente lontana dalla partecipazione, alla logica della legge sul procedimento si dimostra esageratamente marcata, andando quasi ad azzerare l’iniziale limite applicativo.

III. Esistono poi istituti del tutto peculiari del diritto tributario, innovativamente introdotti dallo Statuto. Ci si riferisce alla figura del Garante del contribuente, istituito presso ogni direzione regionale e destinato ad una funzione di tutela del “rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria” e che si esplica vagliando “disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli” lamentate dai contribuenti. Altro istituto autonomo è quello della disciplina dell’interpello, decisamente connotato dalle esigenze della

materia, dove le interpretazioni dell'amministrazione hanno una funzione rilevante in sede di applicazione della norma.

La presenza di istituti autonomi, correlati alle peculiarità di settore e non previsti nella legge 241 è quindi un fattore di sviluppo di garanzie, ma ovviamente non alcuna efficienza argomentativa sul tema in esame, ossia sulla criticata vigenza della disciplina del procedimento anche al diritto tributario, visti proprio gli ambiti diversi.

IV. Più complesso è invece il tema dell'applicabilità degli sviluppi successivi della legge 241 e delle innovazioni introdotte dal legislatore, in particolare con l'introduzione – da parte della legge 15 del 2005 - del capo IV bis e la creazione di una disciplina dell'invalidità, di cui agli art. art. 21 septies ed octies.

Qui effettivamente si assiste ad uno scollamento tra le due diverse aree ordinamentali, ma ciò è dovuto alla particolare formulazione del processo tributario che, essendo norma speciale applicabile, si sovrappone a quella generale, escludendone l'applicabilità.

Va infatti notato come “non esista nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria del vizio di nullità dell'atto giuridico, essendo riservata alla discrezionalità del Legislatore, nel rispetto delle garanzie assicurate dalla Costituzione, la scelta più opportuna tra le diverse soluzioni giuridiche possibile, delle discipline degli istituti giuridici e delle forme di tutela giudiziaria dei diritti e degli interessi ma come tale vizio si atteggi piuttosto in modo diverso secondo le differenti esigenze e gli specifici interessi che vengono in considerazione nelle diverse discipline normative che regolano i rapporti di diritto pubblico ed i rapporti di diritto privato” (così, Cass. civ., V, 18 settembre 2015, n. 18448).

Il che impone che le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema del diritto tributario solo ove non siano derogate od incompatibili con quelle

norme. Pertanto, poiché in diritto tributario, pur essendovi previsioni che parlano di vizio di nullità dell'atto tributario, deve rilevarsi che il vizio è configurato unicamente come vizio di legittimità, deducibile dal contribuente unicamente attraverso i motivi di ricorso, da proporre entro un termine decadenziale decorso il quale il provvedimento tributario, quand'anche viziato, si consolida.

Non può quindi ritenersi applicabile al settore tributario la disciplina della nullità, come prevista dal capo IV bis della legge 241.

Tuttavia, ciò non esclude automaticamente la rilevanza dell'intero capo, atteso che altre disposizioni sono evidentemente compatibili. Ad esempio, è utilizzabile l'art. 21 octies, che, "allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedurali non influenti sul diritto difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del provvedimento, come nel caso di cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato" (da ultimo, Cass. civ., V, 5 luglio 2018, n. 17637).

Non è detto allora che le innovazioni della 241 siano automaticamente estranee (o automaticamente ricomprese) nel perimetro applicativo del diritto tributario, ma questa scelta non può che essere conseguenza di una disamina in dettaglio del singolo istituto e della sua compatibilità con il sottosistema.

5. IL PUNTO DI APPRODO

L'opzione dogmatica più recente, fatta propria dalla giurisprudenza delle corti superiori e da parte della dottrina, che riporta l'azione impositiva nei confini della più generale azione amministrativa, appare molto condivisibile: sia per la sua coerenza con il quadro ordinamentale,

sia per la sua utilità, rendendo possibile una lettura omogenea della funzione amministrativa, come realizzata nei diversi contesti tramite la vasta congerie di strumenti normativi, siano essi provvedimenti, e quindi atti autoritativi discrezionali o anche vincolati, oppure atti a consensualità variabile.

In questo senso, anche una ricognizione episodica di talune pronunce può evidenziare come questo approccio sia diffuso e condiviso. Per questo motivo, mi sarà consentito indicare solo alcuni spunti evincibili da sentenze scelte con criterio assolutamente arbitrario ma che raccontano della ricostruzione di un quadro coeso che si muove in una sola direzione.

Corte cost., ord. 21 aprile 2000 n. 117: nel rigettare la censura sulla mancata previsione normativa della motivazione della cartella di pagamento, la Corte esplicitamente afferma che “il rimettente ha ommesso di considerare che l’obbligo di motivazione degli atti amministrativi è ora in via generale imposto dall’art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), a seguito del quale il d.m. 14 luglio 1992 ha espressamente previsto, nel modello di cartella di pagamento emessa ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, una apposita sezione destinata a contenere la sintetica descrizione degli eventuali errori commessi dal contribuente nella determinazione dell’imposta”. Evidenzia quindi la valenza generale della 241, valevole a integrare anche i precetti specifici in tema di formazione degli atti tributari.

Corte cost., ord. 9 novembre 2007 n. 377: qui la Corte vagliava una questione di legittimità costituzionale proprio dello Statuto del contribuente, in relazione all’obbligo di indicazione del responsabile del procedimento anche per gli atti del concessionario; e nella sentenza si

afferma “che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost. (si veda, ora, l'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante «Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa»)».

Cass. civ., V, 18 settembre 2015, n. 18448: qui la Suprema corte puntualizza addirittura che la normativa tributaria “costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di ‘species ad genus’ ... con la conseguenza che, le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo”.

Questo il quadro giurisprudenziale che chiude il cerchio e ci porta ad una conclusione dogmatica, solida argomentativamente: sebbene non possa tacersi delle particolarità della funzione impositiva, permangono e sono preponderanti una serie di invarianti che impongono anche all'amministrazione finanziaria di dare attuazione non solo al canone della massimizzazione dell'interesse di cui è attributaria, ossia quello fiscale di cui all'art. 53 Cost., ma anche di quelli derivanti dall'art. 97 della Carta fondamentale, e quindi ai principi di legalità, di imparzialità e di buon andamento. La legge 241, che di questi principi è l'applicazione paradigmatica nell'ambito dell'azione amministrativa, si

espande ad ombrello, rivestendo, con le peculiarità tipiche di ogni settore, tutte le amministrazioni pubbliche, quelle finanziarie incluse.

La riconduzione così operata, seppur nei limiti e nelle diversità sopra evidenziati, si dimostra fruttuosa – consentendo una integrazione disciplinare idonea a colmare le eventuali lacune determinatesi – e, soprattutto, è in grado di meglio cogliere quella “fase epocale” di cambiamento determinata dallo Statuto del contribuente e dalla normativa prima citata, che inizia a dare “corpo ad un vero e proprio statuto dell'azione impositiva”³.

6. LA NATURA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Una volta affrontato e, si spera, risolto il tema dell'inquadramento dogmatico del rapporto tra la disciplina del diritto tributario e la legge 241, si può trattare con maggior consapevolezza il tema dell'avviso di accertamento, come atto amministrativo, esaminandone le componenti strutturali e funzionali. Ciò, soprattutto, per sottolineare come, per i suoi caratteri, l'avviso di accertamento si presenti effettivamente come un provvedimento amministrativo.

La nozione che ne dà la legge è già sufficiente ad individuare alcune delle caratteristiche essenziali. Faccio riferimento qui, per ragioni di economia del discorso, unicamente al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” che, all'art. 42 “Avviso di accertamento”, prevede che “Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.”

³ Così, L. Del Federico, cit.

Da questa nozione, possiamo iniziare a vagliare gli elementi che caratterizzano la natura dell'avviso.

1) La prima considerazione è che si tratta quindi di un atto che si pone a valle di attività ulteriori di controllo dell'amministrazione, siano esse avvenute in rettifica o in assenza di dichiarazione. L'avviso di accertamento si colloca dunque nella fase terminale del procedimento.

2) In secondo luogo, va osservato che non è un provvedimento necessitato in sé. All'esito del controllo l'Ufficio finanziario può dare vita o meno all'avviso di accertamento in relazione alla qualità delle risultanze. In particolare, non può ritenersi esistente una diretta e ineluttabile concatenazione tra gli esiti del controllo e l'avviso di accertamento. Ciò può avvenire per diverse ragioni (ad esempio, perché l'ente che ha dato vita al controllo non ha la potestà di emettere l'avviso di accertamento – come avviene nei casi in cui il controllo coincida con un PVC della polizia tributaria – oppure perché vi siano interpretazioni difformi sulla normativa da applicare, ecc.)⁴. In ogni caso, la mancanza di un automatismo evidenzia il valore di autonoma ponderazione e decisione contenuta nell'avviso di accertamento.

3) In terzo luogo, ancora, l'avviso di accertamento si pone a valle della dichiarazione (o della mancata dichiarazione) operata dal contribuente. È piuttosto diffusa in dottrina la lettura dell'attività di autodichiarazione del contribuente come una vera e propria attività di autoaccertamento, in quanto è lo stesso contribuente che individua i fatti economici rilevanti (reddito, patrimonio, vendite, acquisti e così via), li organizza sulla base della normativa applicabile e li sottopone all'amministrazione finanziaria nelle sue grandezze quantitative e qualitative. Su tale attività autonoma del contribuente interviene l'avviso di accertamento, che ha

⁴ Per queste osservazioni, M. Beghin, *Diritto tributario*, CEDAM, 2020, 275.

la funzione di sostituirsi alla dichiarazione predisposta dal contribuente.

L'ufficio, pertanto, propone una rappresentazione alternativa in senso qualitativo o quantitativa dei fatti rilevanti segnalati dal contribuente, intervenendo sulla corretta determinazione dell'imposta dovuta. Le nozioni di rettifica della dichiarazione e di accertamento officioso evidenziano dunque una funzione dell'accertamento quale fatto necessario e sufficiente a sovrapporsi alla ricostruzione fiscalmente rilevante dell'autodichiarazione, modificandola.

Questo pone in evidenza la diversità rispetto alla precedente fase di controllo, momento di rilievo istruttorio collocato in posizione procedimentale propedeutica all'avviso di accertamento. L'avviso di accertamento non serve a controllare, ma a correggere la dichiarazione erronea del contribuente. Il che avviene in modalità diverse, collegate al tipo di attività prima svolta dal contribuente: se questi ha effettivamente presentato la dichiarazione, l'avviso di accertamento avrà il contenuto di mera rettifica di quanto fatto, ed è quello che si denomina appunto accertamento in rettifica; qualora invece il contribuente non abbia presentato la dichiarazione, non ha spazio una rettifica in senso letterale, ma l'ufficio finanziario semplicemente si sostituisce al contribuente, rendendo la dichiarazione omessa tramite la ricostruzione integrale del presupposto fattuale, della sua qualificazione giuridica e giungendo infine alla liquidazione dell'imposta e all'irrogazione delle sanzioni.

Funzionalmente, può quindi concludersi che l'avviso di accertamento è l'atto con il quale l'ufficio tributario esercita la potestà conferitagli dalla legge che si estrinseca nel potere di rettificare la dichiarazione presentata dal contribuente o di riscontrare che la dichiarazione è stata omessa, determinando ex officio basi imponibili ed imposte evase.

4) In quarto luogo, la natura autoritativa dell'avviso di accertamento, che traspare da questa sostituzione unilaterale della volontà del contribuente ad opera dell'amministrazione finanziaria, è resa ancora più evidente dal suo regime di impugnazione e, correlativamente, dalla sua natura recettizia.

Il regime di impugnazione dell'avviso di accertamento (quello per cui si prevede che, qualora l'atto non sia gravato nel termine di legge di 60 giorni dalla data della notifica, questo si consolida) è del tutto identico a quello valevole per l'ordinario provvedimento amministrativo (nell'ottica del modo di equiparazione, individuato da Giannini, per cui l'atto invalido non impugnato è parificato a quello valido).

L'esito della mancata impugnazione, appunto il consolidamento, dà vita ad una situazione per cui le statuizioni (e quindi le pretese tributarie dell'ufficio) contenute nel provvedimento diventano non più modificabili, intangibili secondo il vocabolario vigente, e quindi il provvedimento stesso diviene "la base di partenza per la riscossione a titolo definitivo dell'imposta che, in virtù dello stesso atto, risulti dovuta al fisco". Il provvedimento, non gravato, è quindi da solo in grado di modificare la realtà della fattispecie impositiva, determinando il quantum di imposta senza spazi ulteriori per contestazione della pretesa fiscale, vuoi nell'an o nel quantum.

Il che importa, ai fini di garantire la possibilità di difesa del contribuente, che l'avviso di accertamento debba essere portato a conoscenza di questi, attraverso la sua notifica presso il domicilio fiscale. Ossia, ne determina la natura di atto recettizio.

Insomma, quattro caratteri tipici.

Appaiono allora palesi gli elementi connotanti il provvedimento amministrativo che, seppur non esplicitamente oggetto di definizione normativa, sono stati acclarati dall'analisi dottrinale e

giurisprudenziale: il collegamento con una attività propedeutica di tipo istruttorio, ossia il procedimento amministrativo; il profilo decisionale, di determinazione dell'assetto degli interessi, anche quando questo sia strettamente conformato dal dettato di legge; la determinazione unilaterale e la conseguente incisione sulle situazioni giuridiche soggettive del privato; infine, il regime di impugnazione e recettività dell'atto stesso, predisposti a garanzia del cittadino contribuente.

Conclusivamente, le grandi categorie del diritto amministrativo, quella del procedimento e quella del provvedimento, rivestono completamente il tema dell'avviso di accertamento, sia in senso strutturale che in senso funzionale. Il che comporta l'applicazione delle ordinarie metodiche di indagine sull'atto amministrativo, sviluppate dalla giurisprudenza nel corso dell'oramai secolare storia dell'istituto, partendo dall'analisi dei contenuti stessi dell'atto.

Diego Sabatino
Consigliere di Stato