



Università degli Studi di Salerno

Dipartimento di Scienze giuridiche
(Scuola di Giurisprudenza)

*Dottorato di ricerca in
"Comparazione e diritti della persona"*

XIV° Ciclo Nuova Serie

***Diritto dei contribuenti nei principali
ordinamenti europei***

Coordinatore:

Ch.mo Prof. Pasquale Stanzone

Dottorando:

GALDI Francesco

Tutor:

Ch.mo Prof. Pasquale Stanzone

Anno Accademico 2015/2016

INDICE

Capitolo I

I diritti del contribuente nel sistema tributario italiano

Par.1 I principi generali dell'ordinamento tributario italiano

Par. 2 Evoluzione della legislazione concernente le garanzie del contribuente fino alla promulgazione della legge n. 212/2000, contenente lo Statuto dei diritti del contribuente

Par. 3 Lo Statuto dei diritti del contribuente: I principi generali;

- Le norme sulla produzione (gli artt. da 1 a 4);
- Norme sui diritti del contribuente (gli artt. da 5 a 12);
- Il Garante del Contribuente

Par. 4 L'attività di accertamento tributario, la tutela del contribuente e la sua partecipazione al procedimento di accertamento tributario.

Par.5 Il sistema italiano di tutela giudiziale nel settore tributario

Par. 6 La comparazione tra gli ordinamenti giuridici ;

Par. 7 Conclusioni

Capitolo II

**I diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari:
l'esperienza francese**

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario francese

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Par. 3 Il contraddittorio difensivo precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Par. 4 Il sistema francese di tutela giudiziale nel settore tributario

Par. 5 La giurisprudenza sull'esercizio dei poteri di controllo e sul contraddittorio precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Par. 6 Conclusioni

Capitolo III

**I diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari:
l'esperienza del Regno Unito**

Par. 1 Il quadro istituzionale, il principio di legalità e l'affermazione di principi generali che regolano l'agire amministrativo

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Par. 3 I limiti della tutela procedimentale e la preferenza per la tutela giudiziale

Par. 4 Il sistema inglese di tutela giudiziale nel settore tributario

Par. 5 La giurisprudenza sulla richiesta di autorizzazioni ai Commissioners

Par. 6 Conclusioni

Capitolo IV

**I diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari:
l'esperienza portoghese**

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario portoghese

Par.2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Par. 3 I requisiti formali dell'avviso di accertamento

Par. 4 Il sistema portoghese di tutela giudiziale nel settore tributario

Par. 5 La giurisprudenza sul principio di partecipazione

Par. 6 Conclusioni

Capitolo V

Il diritto al contraddittorio nell'analisi comparata

Par. 1 L'analisi comparata sul significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento

Par. 2 L'analisi comparata sugli effetti che la diversa natura della giurisdizione tributaria produce sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento

Par. 3 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio come principio comune

Par. 4 La comparazione degli ordinamenti tributari e il diritto comunitario

CAPITOLO I

I diritti del contribuente nel sistema tributario italiano

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario italiano

Nell'ordinamento italiano i principi costituzionali relativi al settore tributario sono in primo luogo l'articolo 53 e 23 della Costituzione del 1948. L'articolo 53 della Costituzione enuncia il principio di capacità contributiva, in base al quale i tributi devono necessariamente riferirsi a delle fattispecie imponibili che esprimono la presenza di ricchezza tassabile; l'articolo 23 della Costituzione afferma invece il principio di riserva di legge, per cui l'istituzione di imposte è condizionata all'esprimersi di una volontà in tal senso da parte del Parlamento. Un terzo principio è previsto all'articolo 97 della Costituzione, il quale dispone che gli Uffici pubblici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità della Amministrazione¹.

Insieme alla Costituzione, un'altra fonte normativa nella materia tributaria, che individua principi a carattere generale, verso i quali l'ordinamento positivo deve essere orientato, è lo Statuto dei diritti del contribuente approvato con Legge n. 212 del 27/07/2000. Lo Statuto dei diritti del contribuente, rifacendosi ai principi costituzionali, afferma all'articolo 10, comma 1, che i rapporti tra contribuente e Amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. E' presente un ampio dibattito in dottrina circa la valenza da attribuire allo Statuto dei diritti del contribuente², ed alla affermazione di principi di carattere generale contenuti nello stesso. In effetti è avvertita nell'ordinamento nazionale una certa difficoltà nel riconoscere la valenza imperativa dei principi di carattere generale affermati dallo Statuto dei diritti del contribuente, come appunto il principio di collaborazione e di buona fede, rispetto alla disciplina vigente, in quanto lo Statuto dei diritti del contribuente ha rango di legge e non di legge costituzionale. Alcuni dottrina sottolinea in proposito che rispetto ad una affermazione di principi di carattere generale si sarebbe preferita una compiuta rivisitazione della disciplina tributaria procedimentale, che nell'ordinamento italiano è settoriale, ossia specifica per ciascuna tipologia di imposta. Il problema, infatti, che la giurisprudenza si trova ad affrontare, di fronte alla affermazione di importanti principi nello Statuto dei diritti del contribuente, è il raffronto con la codificazione procedimentale. In un Paese orientato verso una interpretazione ed una applicazione letterale del dato normativo, la sensazione è che difficilmente un riconoscimento normativo di principi di carattere generale, che dovrebbero guidare l'attività della Amministrazione, può avere delle implicazioni sulla attività della Amministrazione

¹ F. D'Alaya Valva, Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'art. 97 Cost. all'inizio del terzo millennio, Nuovi studi politici, 2003, p. 23; G. C. Moretti, La motivazione dell'accertamento tributario, Padova, 1969; Giannini, Corso di diritto amministrativo, I, Milano, 1970, p. 81

² In dottrina si veda: L. Antonini, Intorno alle metanorme dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni, in Rivista di diritto tributario, 2001, p. 619; N. Chiechi, Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente, in Bollettino tributario, 2002, n. 9, p. 645; P. Corso, Il ritorno del principio di fissità nello Statuto dei diritti del contribuente, in Corriere tributario, 2000, n. 38, p. 2789; D'Alaya Valva, Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto, in Rivista di diritto tributario, 2001, I, p. 915; E. Della Valle, La tutela dell'affidamento del contribuente, in Rassegna tributaria, 2002, n. 2, p. 459; De Mita, Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in Rivista di diritto tributario, 2004, II, p. 848; U. De Siervo,

Finanziaria, quando una invariata codificazione dei procedimenti rimane, per gli Uffici, il principale punto di riferimento. Una modifica delle norme procedurali, anche accanto alla affermazione di principi generali, pare, pertanto, lo strumento che maggiormente possa incidere nelle modalità di esplicazione delle diverse attività che fanno capo alla Amministrazione.

Una seconda categoria di garanzie poste a tutela del contribuente si basa sui principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione ex art. 97 Cost. Questi impongono ai pubblici uffici di operare con un fine di giustizia e nel rispetto dei diritti della persona, in relazione ai poteri autoritativi attribuitigli.

A supporto dell'art. 97 Cost., il legislatore ha introdotto i principi di collaborazione, di buona fede e di affidamento riconosciuti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La regola della buona fede deve essere intesa in senso oggettivo, ovvero come obbligo sia per il fisco che per il contribuente di agire con correttezza e lealtà. Ciò significa, ad esempio, che l'Amministrazione non deve indurre il contribuente in errore o approfittare degli errori in cui sia incorso, deve fare in modo di prevenire equivoci ed assistere il soggetto passivo nei suoi adempimenti, mettendolo a conoscenza di tutte le disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria. Ancora, deve assicurare l'autotutela per motivi sostanziali e la parità di imposizione fra i coobbligati, deve favorire la rettificabilità degli errori commessi in dichiarazione e deve tener conto degli elementi emersi a favore del contribuente nella fase accertativa. Il tutto implica che, se dal tessuto normativo non dovessero emergere i doveri di informazione e di contraddittorio, questi potrebbero imporsi in forza del principio di buona fede qualora ne sia avvertita l'esigenza nella particolare situazione di fatto³.

D'altra parte, la chiara formulazione dell'art. 10 della L. n. 212/2000 impone il dovere di comportarsi correttamente anche al contribuente. Questo dovere si configura essenzialmente come collaborazione alle indagini e si esplica in alcune disposizioni normative che impongono allo stesso di fornire chiarimenti, documenti e informazioni richiesti dagli Uffici finanziari⁴.

Logico corollario dei principi di buona fede e collaborazione è la regola dell'affidamento prevista dal secondo comma del medesimo articolo. Essa esclude l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi moratori nel caso in cui il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalla stessa, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori del fisco. Il comma successivo dispone che le suddette sanzioni non siano comunque irrogate qualora la violazione derivi da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria, o quando si traduca in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta⁵.

Un'altra categoria di vincoli all'esercizio dei poteri istruttori può riscontrarsi nella normativa contenuta nella Legge 7 agosto 1990, n. 241 (novellata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15) recante norme generali sull'azione della Pubblica Amministrazione. Secondo quanto previsto dalla suddetta disciplina gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono chiamati a pianificare l'attività ispettiva secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, i quali costituiscono a loro volta espressione del generale principio di buon andamento.

3 Trivellini M, il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario, Padova, 2008, 67 s.

4 Idem, Ivi, 288

5 URICCHIO A., Statuto dei diritti del contribuente, in Digesto, 2008, 893.

A tal proposito, i controlli fiscali dovranno svilupparsi attraverso il ricorso a strumenti istruttori che possano risultare proporzionati rispetto agli scopi da perseguire, evitando dispersioni di risorse e sforzi sovradimensionali rispetto al risultato. A titolo esemplificativo, non vi è alcuna ragione nel disporre un accesso ispettivo quando sia sufficiente una semplice richiesta di dati o, al limite, la convocazione del contribuente per averne informazioni o chiarimenti ⁶.

Perciò, la scelta dello strumento d'indagine da adottare sarà dettata dall'obiettivo di bilanciare costi e benefici della Pubblica Amministrazione. Sotto questo profilo, si può inserire la rilevanza del principio di proporzionalità nella scelta del potere da spendere con riguardo al caso concreto. Come vedremo nel seguente capitolo, la proporzionalità trova buone basi d'appoggio nell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui enfatizza l'esigenza della minore invasività dei controlli⁹.

Par.2. Evoluzione della legislazione concernente le garanzie del contribuente fino alla promulgazione della legge n. 212/2000, contenente lo Statuto dei diritti del contribuente.

In Italia, a differenza di quanto avvenuto in altri paesi europei ⁷, non è mai stata emanata una disciplina unitaria e organica dei tributi.

Per offrire un quadro generale sulla normativa tributaria attinente l'argomento trattato occorre ricostruire la situazione normativa attualmente vigente in ambito tributario.

Le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi sono contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 mentre quelle in materia di imposta sul valore aggiunto sono contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; trattasi delle principali fonti normative che regolano i poteri istruttori attribuiti ai pubblici uffici, introdotte con la riforma degli anni '70, la quale ha contribuito a delineare l'attuale struttura del sistema tributario nazionale ⁸.

I poteri di indagine sono attribuiti agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza, al fine di acquisire documenti, dati e notizie utili alla ricostruzione della capacità contributiva del cittadino. In particolare, la Guardia di Finanza è composta da un corpo di militari che, oltre ad assolvere una funzione di polizia tributaria, svolge funzioni giudiziarie e di pubblica sicurezza ⁹.

Le fonti dei poteri istruttori sono individuabili negli articoli 51, 52 e 63 del D.P.R. n. 633/1972, e negli articoli 31 e 32 del D.P.R. n. 600/1973.

Le potestà attribuite ai funzionari degli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono riconosciute anche ai militari della Guardia di Finanza ai sensi dell'art. 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/73, dell'art. 63, primo comma, del D.P.R. n. 633/72 e dell'art. 2, quarto comma, del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68.

Una prima classificazione di questi poteri può essere fatta distinguendo quelli esercitati "in ufficio" da quelli esercitati "fuori ufficio". Nel primo caso spetta al contribuente prendere contatto con i funzionari recandosi o attivandosi presso la struttura territorialmente competente, mentre nel secondo caso è l'Amministrazione finanziaria a prendere l'iniziativa, disponendo con un proprio ordine di servizio l'accesso presso i locali riconducibili alla persona o all'ente che essa intende controllare.

⁶ D'ALESSANDRO N., Poteri istruttori della Guardia di Finanza nella verifica fiscale, Bari, 2009, 19.

⁷ Un codice tributario unitario è già stato adottato in Paesi come la Germania, la Spagna, il Regno Unito e gli Stati Uniti. CHINELLATO G., Codificazione tributaria e abuso del diritto, Padova, 2007.

⁸ CAPOLUPO S., et al., Le ispezioni tributarie, cit., Trento 2009, 54.

⁹ BEGHIN M., Diritto tributario: principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, Torino, 2011, 130.

Di seguito si vedranno nel dettaglio le diverse tipologie dei poteri di verifica disciplinati dalle disposizioni precedentemente citate.

L'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 prevede la possibilità d'intervento diretto (cosiddetto "accesso fiscale") presso i luoghi in cui il contribuente svolge le proprie attività imprenditoriali e professionali e/o presso altri locali al medesimo riferibili anche se non destinati alle predette attività, fra cui, ad esempio, l'abitazione.

Il secondo comma dell'art. 33 D.P.R. n. 600/73 e il decimo comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72 regolano l'accesso diretto presso soggetti pubblici o operatori finanziari (banche, poste, intermediari finanziari, società di gestione del risparmio, società fiduciarie, etc.) per acquisire dati, notizie e documenti relativi ai rapporti ed operazioni finanziarie inerenti al soggetto sottoposto a controllo.

I punti nr. 2, 3 e 4, primo comma, dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73 ed omologhi punti dell'art. 51 del D.P.R. n. 633/72 consentono all'Amministrazione finanziaria di inoltrare al contribuente inviti a comparire o richieste di informazioni o di documenti allo scopo di fornire elementi utilizzabili ai fini dell'accertamento nei suoi confronti. In questo caso dovrebbero reputarsi contrarie alla legge le cosiddette "richieste esplorative" o "alla cieca", nelle quali l'Amministrazione finanziaria chiede informazioni riguardanti soggetti diversi dal diretto destinatario¹⁰.

I punti nn. 5, 7, 8, 9-bis, 8-ter, 1° comma dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73 ed analoghi punti dell'art. 51 D.P.R. n. 633/72 attribuiscono il potere di inoltrare ad enti, organismi qualificati o soggetti diversi da quello sottoposto o da sottoporre a controllo (es. notai, altri Pubblici Ufficiali, conservatorie dei registri Immobiliari, amministratori di condominio, ogni altro soggetto), richieste di informazioni o di documenti o inviti a comparire, allo scopo di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento nei confronti di un certo contribuente o di categorie di contribuenti¹¹.

Inoltre l'art. 32, quarto comma, D.P.R. n. 600/1973 per le imposte sul reddito e l'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 nel comparto dell'IVA fissano la regola secondo la quale le notizie, i dati non adottati, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio "non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa". Tale preclusione rappresenta un forte vincolo all'azione del diritto di difesa da parte del contribuente in quanto si vuole evitare che il soggetto sottoposto a controllo, rimasto inerte nel corso della verifica, si presenti poi nella fase contenziosa con documenti, dati, notizie o registri che i funzionari verificatori non hanno potuto esaminare e valutare.

È importante aggiungere che, nel caso in cui l'attività istruttoria sia svolta al di fuori degli uffici finanziari, i funzionari devono essere dotati di un'autorizzazione, poiché l'esercizio del potere di accesso si trasforma in una vera e propria limitazione di posizioni soggettive, tutelate anche sul piano costituzionale. La compressione di tali posizioni soggettive può aumentare quanto più lo svolgimento dei controlli si riveli invasivo rispetto alla sfera personale del contribuente; per questo motivo, in base alle caratteristiche di ogni singola situazione, si rilascia una specifica autorizzazione¹²

10 BEGHIN M., Diritto tributario, cit., 132.

11 D'ALESSANDRO N., Poteri istruttori, cit., 18.

12 A norma dell'art. 52, primo comma, del D.P.R. n. 633 «gli impiegati che eseguono l'accesso debbono essere muniti di apposita autorizzazione» ed analoga espressione è utilizzata dall'art. 33, comma secondo, del D.P.R. n. 600; l'art. 52, secondo comma, del D.P.R. n. 633 parla testualmente di «previa autorizzazione del procuratore della Repubblica»; i nn. 6-bis e 7 degli artt. 32, del D.P.R. n. 600, e 51, del D.P.R. n. 633, richiedono tutti la «previa autorizzazione» del direttore regionale delle entrate o del comandante di zona della Guardia di Finanza. Cfr. infra, par. 2.1

Nel corso degli anni sono state operate diverse modifiche al sistema legislativo tributario, mutando la struttura normativa di riferimento formatasi negli anni '70; in particolare il 15 luglio 1982 è stato emanato il D.P.R. n. 463 recante disposizioni integrative e correttive dei decreti n. 633 e n. 600. L'introduzione di tale decreto ha comportato un sensibile ampliamento delle modalità attraverso le quali l'Amministrazione può accedere alle risultanze bancarie, riducendo specularmente la protezione garantita alla riservatezza dei relativi rapporti. Questa tendenza ad allargare la sfera dei poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria si è manifestata anche nei seguenti modi: attribuendo la facoltà di richiesta di dati e notizie alle società ed enti di assicurazione; tramite l'estensione in materia IVA del potere di accesso presso le pubbliche amministrazioni e gli enti di cui all'art. 51, n. 5, del D.P.R. n. 633/18 (prima consentito solo ai fini delle imposte dirette); con l'introduzione della possibilità in capo alla Guardia di Finanza di utilizzare e trasmettere agli uffici imposte dirette ed IVA dati e notizie acquisiti tramite indagini di polizia giudiziaria e valutaria¹³. Con l'entrata in vigore della L. 30 dicembre 1991, n. 413, si realizza un profondo cambiamento in riferimento alle indagini bancarie e a quelle eseguite nei confronti dei professionisti. In concreto, si assiste alla soppressione del segreto bancario nei confronti del fisco in materia di imposte sui redditi ed IVA. Si ottiene in questo senso l'effetto positivo di snellimento del procedimento, in modo che l'acquisizione dei dati bancari non sia più subordinata né al verificarsi di circostanze di particolare gravità tassativamente indicate, né all'ottenimento dell'autorizzazione del Presidente della Commissione tributaria¹⁴. Mentre, per quanto attiene alle indagini nei confronti dei professionisti, si assiste al riposizionamento "verso valle" dell'intervento autorizzativo dell'autorità giudiziaria; l'autorizzazione del magistrato non è più condizione necessaria per entrare nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni, ma solo per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali viene eccepito il segreto professionale.

La tendenza ad ampliare la portata dei poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, allo scopo di fronteggiare il sempre più diffuso fenomeno dell'evasione fiscale, è confermata dai provvedimenti successivi dei quali citerò i più importanti. Con l'art. 3, comma 178, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, è stato aggiunto il n. 6-bis sia nell'art. 32 del D.P.R. n. 600 che nell'art. 51 del D.P.R. n. 633, il quale conferisce il potere di richiedere ai contribuenti, sottoposti a verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione degli estremi identificativi di tutti i rapporti intrattenuti con aziende di credito, amministrazione postale, società fiduciarie e di intermediazione, in corso o estinti da non più di cinque anni. Con l'art. 21, comma 11, della L. 27 dicembre 1997, n. 449, è stato introdotto nell'art. 32 del D.P.R. n. 600, il n. 8-ter che estende il potere di richiesta di dati, notizie e documenti anche nei confronti degli amministratori di condominio¹⁵.

Mediante la continua legiferazione nell'ambito dell'attività istruttoria, è cresciuto nel tempo il grado di analiticità delle disposizioni tributarie, gran parte delle quali sono state inserite al fine di regolare situazioni di dettaglio e per porre rimedi a lacune segnalate dalla prassi amministrativa o dalla giurisprudenza. La tendenza alla creazione di "microsistemi" di norme, portatori di logiche particolari e autonome, ha comportato uno sviluppo normativo separato delle garanzie del contribuente in relazione ai diversi tributi. Questa eccessiva frammentazione della legislazione tributaria ha fatto esplodere le incoerenze del metodo casistico, sollecitando il recupero di quello della legislazione per

13 VIOTTO A., I poteri di indagine, cit., 170.

14 Idem, Ivi, 172.

15 Idem, Ivi, 176.

principi e, con esso, dell'idea della codificazione¹⁶. Tale esigenza è stata avvertita pienamente dal Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, che nell'assemblea del 13 giugno 1991 suggerì l'emanazione di una "Carta dei diritti del contribuente". Il 4 giugno 1992 la "Carta dei diritti del contribuente" fu proposta al Senato sotto forma di disegno di legge costituzionale. Il 18 settembre 1996 venne presentato al Senato un nuovo disegno di legge ordinaria denominato «Statuto dei diritti del contribuente»¹⁷. Dopo un lungo iter, fu emanato definitivamente lo Statuto dei diritti del contribuente con la L. 27 luglio 2000, n. 212.

L'obiettivo di tale legge era (come enunciato nella relazione del Prof. Marongiu della sesta Commissione permanente della Camera presentata il 20 settembre 1999) quello di garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente sia l'Amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentativo di realizzare un comportamento evasivo¹⁸.

Ciò si arguisce dall'art. 1, il quale statuisce che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53, 97 Cost., costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali". In questo modo il legislatore ha voluto qualificare le norme statutarie come principi dell'ordinamento tributario e, in quanto tali, suscettibili di deroga o modifica solo espressa (c.d. principio di fissità o clausola di resistenza passiva)¹⁹.

Nonostante lo Statuto si ponga, nella gerarchia delle fonti, al livello delle leggi ordinarie, non può negarsi una superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dallo stesso. Tali norme, esprimendo valori fondanti dell'ordinamento tributario, assumono la funzione di canone ermeneutico vincolante per l'interprete. Ciò implica che quest'ultimo dovrà risolvere il dubbio interpretativo o applicativo sul significato o sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria nel senso più conforme ai principi statutari²⁰.

In concreto, dall'esame della Legge n. 212/2000 traspare l'intento del legislatore di elaborare, in mancanza di una legge tributaria generale, un corpo normativo equiparabile, per molti aspetti, alle "preleggi" del codice civile²¹.

Occorre precisare che le disposizioni dello Statuto, concernenti l'attività d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, non rappresentano un'inversione rispetto alla tendenza espansiva (vista in precedenza), poiché il tessuto normativo rimane inalterato quanto alla dotazione dei mezzi d'indagine. Piuttosto, il legislatore si preoccupa di innestare una serie di prescrizioni dotate di una marcata connotazione garantistica, che fanno da contrappeso all'aggressività dei poteri istruttori²².

Il riconoscimento delle principali garanzie del contribuente è previsto dagli artt. 6, 7, 12 e 13 dello Statuto; in sintesi, l'art. 6 impone agli uffici di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza da cui possa derivare l'irrogazione di una sanzione, e di evitare di

16 Con l'emanazione della L. n. 212/2000 si era manifestata la necessità di ridisegnare l'ordinamento tributario italiano. In particolare, la legge delega del 7 aprile 2003, n. 80 (anche se non è mai stata attuata), riprendendo molte delle norme dello Statuto, prevedeva per la prima volta la codificazione in materia tributaria articolata in una parte generale, recante i principi cardine, e una parte speciale, contenente la disciplina delle singole imposte. CHINELLATO G., Codificazione tributaria, cit., 123 s.

17 URICCHIO A., Statuto del contribuente, in Digesto, 2003, 848.

18 Idem, Ibidem

19 FERLAZZO NATOLI L., SERRANÒ M. V., Lo Statuto dei diritti del contribuente a dieci anni dalla sua approvazione: un bilancio positivo, in Boll. trib., 2010, 741 s.

20 Vd. Cass. 12 febbraio 2002, n. 17576, in Fisconline. Disponibile su <<http://home.elfisco.it/perl/foi.pl?cmd-doc=qry-13242958-5caf5f82e40accd554c86b5ab9ff65d3-x-240>> Data di accesso [27/04/2013].

21 CAPOLUPO S., et al., Le ispezioni, cit., 122 s.

22 VIOTTO A., I poteri di indagine, cit., 177.

richiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni.

L'art. 7 prevede che l'Amministrazione finanziaria debba motivare tutti gli atti secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. n. 241 del 1990²³; mentre l'art. 12 fornisce, in via particolare, quelli che possono essere visti come limiti ai poteri istruttori o diritti concessi al contribuente durante l'attività di verifica fiscale²⁴. Quest'ultimo articolo rappresenterà lo snodo principale del presente lavoro, tramite il quale si andrà ad analizzare la portata di ogni sua singola disposizione.

Par.3 Lo Statuto dei diritti del contribuente: I principi generali

Il contribuente, nei confronti del Fisco, ha diritti e garanzie riconosciuti nello Statuto del Contribuente, introdotto nell'ordinamento italiano con lo scopo di rendere più chiare, trasparenti e comprensibili le norme tributarie e di tutelare il contribuente.

Il Parlamento, dopo un lungo e travagliato iter durato circa 4 anni, approvò la legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo "Statuto dei diritti del contribuente" che, per la prima volta, ha codificato i principi generali dell'ordinamento tributario italiano.

Nello Statuto del contribuente è possibile individuare due gruppi di norme, il primo volto a fissare una serie di limiti e principi regolatori della funzione legislativa in materia tributaria e il secondo volto a disciplinare alcuni fondamentali aspetti del rapporto tra fisco e contribuente stabilendo vincoli per l'amministrazione e diritti per il contribuente. Le norme sulla produzione hanno come destinatario il legislatore; le norme dispositive hanno come destinatari sia il contribuente che l'amministrazione.

Le norme sulla produzione

I vincoli per il legislatore sono posti dai primi quattro articoli dello Statuto:

L'art.1 dello Statuto al primo comma statuisce che le sue disposizioni in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono i principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

Quindi i principi generali dell'ordinamento tributario italiano, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, sono contenuti nella Legge 212/2000.

A queste specifiche "clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse "deve essere attribuito un preciso valore normativo e interpretativo sia che le stesse abbiano la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali richiamate dallo Statuto sia che costituiscano "principi generali dell'ordinamento tributario".

"Il legislatore, infatti, ha manifestato esplicitamente l'intenzione di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello Statuto una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria e una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia. Nella categoria dei principi giuridici è insita inoltre, come si desume dal 2° comma dell'art. 12 delle preleggi, la funzione di orientamento ermeneutico e applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto".

23 L'art. 3 della legge n. 241/1990 prescrive quanto segue: «1. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria. 2. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale. 3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama. 4. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere».

24 VIOTTO A., I poteri di indagine, cit., 178.

Ne consegue, che, sono stati enucleati, dall'art. 1, 1° comma, quattro enunciati :

- a) l'autoqualificazione delle disposizioni dello Statuto come attuative della Costituzione; b) il valore di tali norme, come principi generali dell'ordinamento tributario;
- c) il divieto di deroga o modifica delle norme, in modo tacito;
- d) il divieto di deroga o modifica mediante leggi speciali.

“Quale che possa essere l'incidenza dei quattro enunciati normativi contenuti nel 1° comma dell'art. 1 della legge n. 212 del 2000 è certo, però, che alle specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario, deve essere attribuito un preciso valore normativo”. E poiché “il tratto comune ai quattro distinti significati della locuzione “principi generali dell'ordinamento tributario” è costituito, quanto meno, dalla superiorità assiologica dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico vincolante per l'interprete”...²⁵”; il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla legge n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statuari” (Così Cass., sez.trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, e anche Cass., sez.trib., 30 marzo 2001, n. 4760).

E “questa prescrizione non è diretta soltanto al futuro legislatore tributario, ma si riflette come criterio interpretativo sull'esercizio della stessa attività applicativa dell'interprete, che è chiamato ad applicare quei principi anche con riferimento a leggi tributarie che non siano state oggetto di correzione, vale a dire virtualmente tutte le altre norme dell'ordinamento tributario” (Così Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080).

Fondamentale è, quindi, il ruolo dello Statuto nell'interpretazione delle disposizioni tributarie di rango legislativo, così come il Supremo Collegio, con la sentenza Cass. n. 17576, mostra di condividere l'impostazione secondo la quale lo Statuto contiene disposizioni volte a orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario, per cui, dopo questa sentenza, il collegamento tra diritto tributario e diritto costituzionale appare più stretto e la Costituzione appare più vicina.

Il secondo comma dell'art. 1 introduce un singolare limite alla legislazione di interpretazione autentica, prevedendo che “ l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta solo in casi eccezionali e con legge ordinaria qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica “.

Questa norma sembra porre un duplice limite all'attività interpretativa del legislatore, in quanto la consente solo in casi eccezionali e con legge ordinaria e, inoltre, prevede che il testo della norma di interpretazione autentica sia espressamente rubricato come tale.

Esso, inoltre, precisa che il ricorso a norme interpretative, finalizzate cioè ad esplicitare il significato di disposizioni di legge non sufficientemente chiare, deve essere eccezionale e le stesse devono essere espressamente qualificate come "interpretazioni autentiche".

Un altro vincolo posto dallo Statuto al legislatore è quello della chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie

Lo Statuto intende contribuire alla chiarezza delle disposizioni tributarie e anche, prioritariamente, alla reperibilità e quindi alla conoscibilità effettiva degli articolati normativi. Lo si desume dalla lettura dei quattro commi dell'art. 2 ma anche da altre disposizioni dello stesso Statuto tant'è che, secondo l'art. 5, “ l'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore”.

25 Marongiu G. Lo Statuto del contribuente, le sue ragioni, le sue applicazioni, in Diritto e pratica tributaria, 2003, I, p. 1007

Ma è un obbligo che grava, innanzi tutto, sul legislatore che, ai sensi dell'art. 2, deve garantire, ai destinatari delle norme fiscali, la loro individuazione e la loro lettura. Il che, si badi, costituisce, logicamente, un "prius" rispetto alla cronica mutevolezza di cui soffre l'ordinamento tributario italiano.

Lo insegna oggi, il Supremo Collegio secondo il quale "l'esame complessivo di queste disposizioni chiarisce che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente debbono essere osservate non solo dall'amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto dell'emanazione delle fonti normative. come emerge in particolare dall'art. 2 che detta i criteri di chiarezza e trasparenza che debbono essere osservati nelle disposizioni tributarie"(Così Cass., sez.trib., 14 aprile 2004, n. 7080).

E le conseguenze della violazione dell'art. 2 potrebbero incidere proprio sulla applicabilità delle sanzioni. Infatti, considerando che lo Stato, sul versante sanzionatorio, "deve adempiere ai propri doveri e quindi deve "esistere per l'agente l'oggettiva possibilità di conoscere le leggi penali", anche per le norme tributarie il dovere di conoscerle diventa concretamente possibile se esse si rendono conoscibili. Orbene, considerato che, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto, "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria" a maggior ragione esse non possono essere applicate quando addirittura la norma la si è dovuta scovare dentro centinaia di commi di un unico articolo di legge, privo di titolo, di partizioni interne e delle loro specifiche individuazioni o quando ci si è imbattuti in una disposizione fiscale contenuta in un provvedimento che di fiscale non ha nulla, né nel titolo né nell'oggetto o quando, infine, come spesso accade, siano violati il 3° e 4° comma dell'art. 2 dello Statuto.

In questi casi dovrebbe valere il brocardo "ad impossibilia nemo tenetur".

Per assicurare l'accessibilità e la comprensibilità delle norme fiscali con l'art. 2 ("Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie"), lo Statuto richiede che l'oggetto delle disposizioni tributarie di leggi ed altri atti aventi forza di legge sia esplicitamente richiamato nel titolo. Nel rispetto dei principi di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, lo Statuto dei diritti del contribuente stabilisce che le leggi e gli atti aventi forza di legge che contengono tali nozioni devono:

- menzionarne l'oggetto nel titolo;
- avere la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli;
- deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute.
- Per un'adeguata trasparenza delle norme è inoltre richiesto che, quando vi siano richiami ad altre norme, sia riportata una sintesi delle disposizioni a cui si fa rinvio.
- Eventuali modifiche ai testi di legge devono essere accompagnate da una nuova versione del testo normativo, integrata con le modifiche stesse.

Importanti precisazioni sul principio di chiarezza normativa sono state formulate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri in due successive circolari (Circolare n. 1 del 2001 "Guida alla redazione dei testi normativi", e Circolare n. 10888 del 2001 "Regole o raccomandazioni per la formulazione tecnica dei testi legislativi").

Efficacia temporale delle norme tributarie

Del programma statutario di procedere per principi si trova una importante enunciazione nella norma per la quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo (art. 3, primo comma). **L'art. 3 dello Statuto regolamenta l'efficacia temporale delle norme tributarie**

In materia di efficacia della norma tributaria nel tempo, il comma 1 dell'art. 3 dello Statuto stabilisce il principio della efficacia non retroattiva delle disposizioni tributarie, che divengono efficaci solo dopo la loro emanazione, prevedendo che le norme tributarie non hanno effetto retroattivo e pertanto debbono valere solo per il futuro.

Tale principio trova una deroga espressa, come già detto, nel caso di norme di interpretazione autentica, alle quali lo Statuto stesso riconosce ontologicamente efficacia retroattiva.

L'irretroattività delle norme tributarie costituisce principio generale del nostro sistema tributario, come affermato più volte dalla Corte di Cassazione (Sentenza del 02/04/2003 n. 5015, Sentenza del 13/06/2002 n. 8415) che, con la Sentenza del 14/04/2004 n. 7080, ha riconosciuto l'intenzione del legislatore di attribuire ai principi espressi nelle disposizioni dello statuto, o desumibili da esso una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto alle altre disposizioni vigenti in materia. Questo orientamento è stato confermato anche dalla Sentenza del 6/5/2005 n. 9407.

Del divieto statutario si può ragionare muovendo dall'insegnamento della Corte Costituzionale per la quale "il divieto di irretroattività della legge costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell'ordinamento, cui il legislatore deve, in linea di principio attenersi" anche se "non è stato elevato a dignità costituzionale, salva la previsione dell'art. 25 Cost., relativo alla materia penale, sicché il legislatore ordinario, nel rispetto di tale limite, può emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali posta in essere da leggi precedenti"(Cosi' Corte cost. 13 ottobre 2000, n. 419 e anche Corte cost. 4 novembre 1999, n. 416 e id. 24 luglio 2000, n. 341).

Conseguentemente "il citato comma 1 dell'art. 3, pur potendo essere disatteso da successive norme di pari grado gerarchico, costituisce comunque un criterio interpretativo di fondo operante per i casi dubbi, allorché la successiva disposizione tributaria di pari grado nulla espressamente preveda circa la sfera temporale della sua efficacia, come nel caso in esame" (Cos' Cass. sez. trib., 2 aprile 2015, n. 6743).

Lo Statuto precisa che le eventuali modifiche alle norme in materia di tributi periodici decorrono solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello della loro entrata in vigore.

Tale dettato normativo è stato confermato, ad esempio, dalla Risoluzione n. 74/E dell'Agenzia delle Entrate del 05/03/2002 in merito al regime di esonero dagli adempimenti contabili e dal versamento dell'IVA.

Il secondo comma stabilisce che per gli adempimenti tributari le norme diventano efficaci per i contribuenti dopo un termine minimo di 60 giorni dalla loro entrata in vigore.

Il terzo comma, infine, a maggiore garanzia della certezza cui dovrebbe essere improntato il rapporto tra contribuente e Fisco, anche durante la fase di attuazione e riscossione del tributo, prevede che i termini di prescrizione e di decadenza degli accertamenti tributari non possano essere prorogati.

Tale disposizione, dall'apparente carattere perentorio, è stata in realtà più volte derogata (Da ultimo con la Legge di stabilità 2016 n. 208 del 28 dic.2015 **gli ordinari tempi di decadenza dell'accertamento si allungano**: da 4 a 5 anni se è stata presentata la dichiarazione, da 5 a 7 anni se la dichiarazione è stata omessa).

All'art. 4 rubricato "Utilizzo del decreto legge in materia tributaria", lo Statuto pone il divieto esplicito di istituire nuovi tributi tramite decreto legge nonchè di prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.

Tale norma è stata introdotta con l'intento di risolvere il problema dell'abuso del ricorso al decreto- legge in materia tributaria, che ha costituito un aspetto patologico del sistema normativo italiano.

Le norme sui diritti del contribuente.

Dopo aver analizzato i primi quattro articoli recanti norme sulla produzione legislativa, passiamo ora all'esame del secondo gruppo di norme dello Statuto, che è costituito dalle disposizioni contenute negli articoli da 5 a 12, dedicate ai diritti del contribuente e volte a tutelare la posizione del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il diritto all'informazione del contribuente.

Il primo diritto enunciato nell'art. 5 dello Statuto rubricato "**Informazione del contribuente**". Detto articolo contiene disposizioni tese ad assicurare al contribuente un'adeguata informazione in materia tributaria stante la necessità di assicurare in materia fiscale la conoscenza delle leggi e della documentazione amministrativa collegata. A tal fine sollecita l'Amministrazione a predisporre testi coordinati dei corpi normativi e delle circolari e risoluzioni in materia tributaria, nonché a metterli a disposizione dei contribuenti presso gli uffici impositori.

In sede di approvazione è stato aggiunto un secondo periodo in base al quale è previsto che debbano essere altresì, assunte idonee iniziative di informazione elettronica mediante l'utilizzo del sistema di rete informatica, tali da consentire aggiornamenti in tempo reale, fruibili da tutti i contribuenti.

A tale riguardo lo Statuto prevede che l'accesso a tale documentazione debba essere gratuito.

Relativamente alla previsione contenuta nel secondo comma, la Relazione illustrativa pone in risalto che essa si colloca nel quadro della trasparenza amministrativa già enunciata dalla legge 241/90, in forza della quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta, non solo a rendere trasparenti i propri atti ma anche a portarli a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con mezzi idonei.

Importanti precisazioni sul principio di chiarezza normativa sono state formulate dalla Presidenza Consiglio dei Ministri in due successive circolari (Circolare n. 1 del 2001 "Guida alla redazione dei testi normativi", e Circolare n. 10888 del 2001 "Regole o raccomandazioni per la formulazione tecnica dei testi legislativi").

Il diritto alla conoscenza degli atti e semplificazione.

Sempre al fine di garantire un più moderno e democratico rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti l'art. 6 rubricato "**Conoscenza degli atti e semplificazione**" detta una articolata disciplina che vincola il comportamento degli uffici così da assicurare al contribuente la più ampia conoscenza degli atti che lo riguardano, al fine di consentirgli di prevenire conseguenze patrimoniali pregiudizievoli derivanti dai suoi atti che, pur compiuti in buona fede, risultino tuttavia non conformi alla legge. Tutte le disposizioni contenute nell'articolo in oggetto costituiscono precetti aventi forza di legge rivolti all'Amministrazione finanziaria, ai quali quest'ultima è tenuta a conformarsi pena l'illegittimità degli atti emessi o dei procedimenti intrapresi. Ai sensi dell'art.6, l'amministrazione deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e a tal fine provvede a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio (da intendersi ai sensi dell'art. 43 del c.c. quale luogo in cui una persona stabilisce la sede principale dei suoi affari o interessi) desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare.

Il secondo comma pone a carico dell'Amministrazione l'onere di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza che comportino il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendo l'integrazione o la correzione di indicazioni contenute negli atti che ne impediscono il riconoscimento, anche solo parziale.

L'amministrazione è tenuta ad assumere iniziative volte alla divulgazione dei modelli di dichiarazione e delle relative istruzioni in tempi utili per la loro compilazione e debbano essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze tecniche.

Il quarto comma dell'art. 6 stabilisce che non possono essere richiesti al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni che il contribuente indica. Inoltre, l'ultimo comma dell'art. 6 dispone che prima di procedere a iscrizioni a ruolo o di negare un rimborso, se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione, a pena di nullità, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti dandogli un termine congruo non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta. Viene ribadito l'obbligo dell'indicazione negli atti, compresi quelli dei concessionari della riscossione, delle autorità a cui ricorrere, dei termini e modalità del ricorso, dell'organo competente a riesaminare l'atto in sede di autotutela (organo che peraltro si identifica, come è noto, con lo stesso ufficio che ha emesso l'atto).

Pertanto, ai sensi dell'art. 6 gli uffici finanziari devono:

accertare l'effettivo domicilio del contribuente destinatario di un atto;

tutelare la riservatezza dei suoi dati personali;

informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione;

astenersi dal richiedere documenti o altre informazioni già in possesso della stessa amministrazione finanziaria o di altri uffici pubblici (come previsto dalla legge n. 241 del 1990, art. 18);

invitare i contribuenti, in caso di dichiarazioni fiscali dal contenuto incerto o non esaustivo, a produrre i documenti mancanti entro un congruo termine (comunque non inferiore a 30 giorni).

Le comunicazioni ai contribuenti (modulistica e istruzioni) debbono, in ogni caso, essere scritte con una terminologia e una sintassi il più possibile chiara e comprensibile anche per chi non possiede specifiche conoscenze tributarie.

Il Dlgs. n. 32 del 26 gennaio 2001 e la Circolare n. 77/E del 03/08/2001 hanno introdotto, in proposito, importanti elementi di novità.

Inoltre, con la Circolare n. 68/E del 16/07/2001, l'Agenzia delle Entrate ha dettato chiarimenti ed istruzioni agli uffici in merito alle nuove modalità per la conservazione ed eventuale esibizione della documentazione probatoria da parte dei contribuenti all'amministrazione finanziaria richiedente.

Viene, ad esempio, specificato che gli uffici operativi, nel procedere all'esame della posizione del contribuente, sono invitati ad effettuare, caso per caso, attente valutazioni in ordine alla legittimità delle richieste di documentazione e all'opportunità delle stesse, anche in relazione alla prevedibile proficuità degli esiti dei riscontri effettuabili per comprovare la correttezza dei dati dichiarati.

Precisa, inoltre, che l'invito al contribuente a trasmettere o esibire la documentazione probatoria dei dati esposti in dichiarazione, effettuato in forma scritta, deve essere inoltrato mediante corrispondenza ordinaria, in busta chiusa.

L'obbligo di informare i contribuenti è richiamato nella Sentenza del 16/07/2001 n. 57 - Commissione Tributaria Provinciale Como - Sezione V, che ha affermato che la dichiarazione fiscale presentata all'Ufficio incompetente non può comportare conseguenze sfavorevoli per il contribuente, nei confronti del quale, dunque, non è applicabile alcuna sanzione.

Come ricordato nella sentenza, ai sensi dell'art. 6 dello Statuto: "L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito". Se l'Ufficio Finanziario avesse, in quel caso, rilevato immediatamente l'errore in cui era incorso il contribuente, avrebbe potuto

tempestivamente disporre la trasmissione delle stesse dichiarazioni all'Ufficio competente.

Con la Sentenza del 12/10/2001 n. 12462 la Corte di Cassazione - Sezione V, ha chiarito che il principio di obbligatorietà di informazione, sancito dal secondo e dal quinto comma dell'art. 6 dello Statuto, non può trovare applicazione con riferimento all'attività accertativa dell'amministrazione finanziaria relativa a precedenti anni d'imposta.

Il diritto alla chiarezza e alla motivazione degli atti.

Con il successivo art. 7 rubricato “ **Chiarezza e motivazione degli atti** “il legislatore tributario ha voluto richiamare l'Amministrazione finanziaria al rispetto dei generali doveri previsti dalla L.241/90 in tema di motivazione degli atti, di individuazione dei responsabili del procedimento e di comunicazione informativa al destinatario del provvedimento finale.

Il primo comma dell'art.7 dispone che gli atti di accertamento o liquidazione dei tributi devono essere motivati. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto e non ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'atto è nullo se non sono osservate queste disposizioni.

Allo scopo di assicurare maggiore chiarezza e trasparenza agli atti dell'amministrazione finanziaria, lo Statuto richiama all'art. 7 l'obbligo generale di motivazione già previsto all'art. 3 della legge 241/1990 e prevede che, in ogni comunicazione ai contribuenti, siano specificati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che sono alla base dell'atto.

Individua gli elementi tassativi degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione.

La Corte di Cassazione ha, poi, ribadito che è nullo l'avviso di accertamento al quale non siano allegati gli atti endoprocedimentali che hanno portato alla determinazione dell'imposta, essendo tale allegazione finalizzata alla tutela del diritto di difesa del contribuente.

Il terzo comma prevede che sul titolo esecutivo e dunque sulla cartella di pagamento debba essere riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento. L'ultimo comma del citato art. 7 prevede che la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Il diritto all'integrità patrimoniale.

Lo Statuto detta all'art. 8 una serie di disposizioni a “**tutela dell'integrità patrimoniale**” del contribuente. Il primo comma dell'art. 8 prevede che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche mediante compensazione (estensibile a tutti i tributi).

Il secondo comma prevede la possibilità che il debito d'imposta possa essere accollato da terzi senza tuttavia la liberazione del contribuente-debitore originario .

Un'ulteriore garanzia introdotta dal quarto comma del medesimo art. 8 a favore del contribuente è rappresentata dall'obbligo di rimborsare il costo delle fidejussioni che il contribuente ha dovuto sostenere, ai sensi di legge, per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso . quando si accerta in modo definitivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata.

Questa norma rappresenta un altro importante passo avanti verso una effettiva par condicio tra amministrazione e contribuente.

Garanzie specifiche sono dettate in materia di prescrizione (non estensibile oltre i limiti previsti dal codice civile) e di conservazione degli atti (che non può eccedere il limite temporale di dieci anni).

Il diritto alla rimessione in termini.

Con l'art. 9 rubricato '**Rimessione in termini**' lo Statuto prevede la possibilità, a beneficio dei contribuenti, di rimessione nei termini qualora, per cause di forza maggiore, non sia possibile ottemperare agli obblighi tributari alle scadenze previste.

I termini per l'adempimento degli obblighi tributari possono inoltre essere sospesi o differiti in favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali e imprevedibili.

La tutela dell'affidamento e della buona fede.

In base all' art. 10 dello Statuto rubricato "**Tutela dell'affidamento e della buona fede**". Errori del contribuente", i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Il principio innovativo è stato inserito tra gli obiettivi strategici dell'Amministrazione finanziaria con il termine di " tax compliance " che indica la necessità di operare per un rapporto fiscale semplice nei modi di attuazione, trasparente nelle procedure e ampiamente condiviso , insomma dove possibile " amichevole".

Non sono irrogate sanzioni al contribuente che ha seguito le indicazioni dell'amministrazione o in relazione a comportamenti derivati da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione ..

Non sono irrogate sanzioni, né richiesti interessi di mora, nel caso in cui l'errore del contribuente sia stato causato dall'essersi conformato ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria e dalla stessa successivamente modificate.

Allo stesso modo il contribuente sarà scusato quando il comportamento che ha determinato la violazione sia stato causato da fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori degli uffici fiscali.

Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria) o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.

In attuazione di tale norma l'art. 7 del Dlgs. n. 32 del 2001 ha apportato modifiche e integrazioni al Dlgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 da ultimo riformato con D.Lgs. n°156/15).

La Giurisprudenza ha dettato importanti chiarimenti in ordine alla portata e alle implicazioni giuridiche del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

La Corte di Cassazione - Sezione V - con la Sentenza del 10/12/2002 n. 17576, ha affermato che i casi di tutela espressamente enunciati dall'art. 10, comma 2 (irrogazione di sanzioni e richiesta di interessi), sono meramente esemplificativi e legati a ipotesi ritenute maggiormente frequenti.

La regola, dunque, ha portata generale ed è destinata a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti.

Ha precisato, inoltre, che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica trova il suo fondamento nel principio costituzionale di

'eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge' (art. 3 Cost.). In forza della regola dell' 'interpretazione adeguatrice a Costituzione' l'affidamento è, pertanto, applicabile anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente.

Con Sentenza del 6/10/2006 n. 21513 la Corte di Cassazione, nel ribadire che il principio della tutela dell'affidamento ha valenza costituzionale, ha precisato che il principio risulta applicabile oltre che ai rapporti sorti anteriormente all'entrata in vigore della legge n. 212/2000 anche a quelli fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria e ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi.

La stessa Corte di Cassazione (Sezione V) nella Sentenza del 14/02/2002 n. 2133, ha precisato che le circolari ministeriali su materie tributarie non sono fonte di diritti ed obblighi. Pertanto, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare (successivamente modificata), in base al principio di tutela dell'affidamento è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni.

Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale.

La Legge 27 luglio 2000, n. 212 è stata recentemente modificata dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, il quale ha introdotto il nuovo articolo di riferimento per identificare le operazioni abusive ed elusive, cioè il **10-bis rubricato “ Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale”** . Nello stesso tempo essa ha abrogato il vecchio articolo di riferimento della citata fattispecie, vale a dire l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/73.

Con l'art. 1 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 190 del 18 agosto 2015, entra in vigore l'attesissimo intervento legislativo sulla *vexata quaestio* della rilevanza penale dell'abuso del diritto tributario.

L'articolo 1, inserendo l'articolo 10-bis nello statuto dei diritti dei contribuenti , disciplina l'abuso del diritto e l'elusione fiscale che sono unificati in un unico concetto che riguarda tutti i tributi, imposte sui redditi e imposte indirette, fatta salva la speciale disciplina vigente in materia doganale. In sostanza, in ottemperanza alla raccomandazione 2012/772/UE sulla pianificazione fiscale aggressiva, si introduce una norma generale antiabuso, mentre si abroga la vigente norma antielusiva applicabile solo per l'accertamento delle imposte sui redditi ad un numero chiuso di operazioni (articolo 37-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973).

In sintesi, l'abuso del diritto si configura in presenza di:

- una o più operazioni prive di sostanza economica;
- rispetto formale delle norme fiscali;
- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- il vantaggio fiscale costituisce l'effetto essenziale dell'operazione.

Infatti, in base alle nuove disposizioni, si è in presenza dell'abuso del diritto allorché una o più operazioni prive di sostanza economica, pur rispettando le norme tributarie, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. La norma chiarisce che un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Si considerano indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Tali operazioni non sono opponibili al fisco: quando l'Agenzia delle entrate accerta la condotta abusiva, le operazioni elusive effettuate dal contribuente diventano inefficaci ai fini tributari e, quindi, non sono ottenibili i relativi vantaggi fiscali.

Non si considerano invece abusive le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente. Viene esplicitata la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Il contribuente può proporre interpello preventivo per conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto.

L'accertamento per abuso del diritto può scattare solo se non si può invocare, ai fini dell'accertamento, la violazione di specifiche norme tributarie.

L'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto a pena di nullità da una richiesta di chiarimenti al contribuente da fornire entro sessanta giorni. L'atto impositivo deve essere specificamente motivato anche in relazione, ai chiarimenti forniti.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto l'onere della prova della condotta abusiva grava sull'amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate.

L'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario.

L'abuso del diritto non è penalmente punibile, ma dà luogo all'applicazione di sanzioni amministrative tributarie.

L'efficacia delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 10-bis decorre dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del decreto legislativo. Esse si applicano retroattivamente anche alle operazioni poste in essere anteriormente, per le quali non sia stato notificato l'atto impositivo.

La collocazione della norma antiabuso all'interno dello statuto dei diritti dei contribuenti è motivata, nella relazione governativa, dall'esigenza di introdurre un istituto che, conformemente alle indicazioni della legge delega, unifichi i concetti di elusione e di abuso e conferisca a questo regime valenza generale con riguardo a tutti i tributi, sia quelli armonizzati, per i quali l'abuso trova fondamento nei principi dell'ordinamento dell'Unione europea, sia quelli non armonizzati, per i quali il fondamento è stato individuato dalla Corte di Cassazione nel principio costituzionale della capacità contributiva.

Ciò consente, in altri termini, di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

Inoltre, l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello statuto.

In attuazione della delega fiscale, il D.Lgs. 156/2015 ha modificato le disposizioni in materia di interpello, sostituendo il vecchio art. 11 della Legge n. 212/2000.

Il diritto all'interpello

L'art. 11 rubricato : Interpello del contribuente , dispone che il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all'articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

Il secondo comma dispone che il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

L'amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente.

Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2.

La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione. L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.».

Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Passando ad esaminare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12 dello Statuto elenca specifiche garanzie per il contribuente nel caso in

cui la sua attività sia sottoposta a ispezioni e verifiche contabili da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza.

Le principali regole sono le seguenti:

l'accesso ai locali destinati all'esercizio dell'attività deve essere effettuato sulla base di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo ;

l'attività di controllo deve svolgersi durante il normale orario di lavoro dell'azienda;

il contribuente deve essere informato sui motivi e sulle conseguenze del controllo, sulle modalità di svolgimento, sui suoi diritti ed obblighi e sulla possibilità di farsi assistere da un professionista di fiducia;

il contribuente può richiedere che il controllo dei documenti contabili si svolga nello stesso ufficio dei verificatori oppure presso chi lo assiste o lo rappresenta;

il contribuente ha la facoltà di far verbalizzare le osservazioni e i rilievi propri e del legale che lo assiste;

i verificatori devono compiere le attività di verifica entro 30 giorni, prorogabili di altri 30 solo per esigenze motivate;

il contribuente, conclusa la verifica, può contestare di fronte al Garante del contribuente le modalità in cui questa si è svolta;

alla chiusura delle operazioni di verifica, ha la facoltà di proporre entro 60 giorni dalla notifica del pvc osservazioni e richieste agli uffici competenti.

La norma da ultimo citata, concernente il diritto al contraddittorio del contribuente quale mezzo di partecipazione difensiva nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, sarà oggetto di approfondito esame nel corso del paragrafo successivo, dedicato appunto alla partecipazione del contribuente nell'ambito del procedimento tributario.

Il Garante del contribuente.

Infine a tutela del rispetto dei diritti del contribuente è stato istituito uno speciale organo ovvero **il Garante del contribuente**, previsto dall'art. 13 dello Statuto.

Esso ha il compito di verificare, attraverso accessi agli uffici e esame della documentazione, le irregolarità, le scorrettezze e le disfunzioni dell'attività fiscale segnalate dai contribuenti.

In particolare il Garante, nell'assicurare la concreta attuazione dei diritti del contribuente sanciti nello Statuto:

sollecita gli uffici ad esercitare il potere di autotutela per l'annullamento e la rettifica dei provvedimenti fiscali di accertamento e di riscossione;

vigila sul corretto svolgimento delle verifiche fiscali;

verifica che sia assicurata la chiara e tempestiva conoscibilità dei provvedimenti fiscali, dei modelli per gli adempimenti e delle relative istruzioni;

accerta la qualità dei servizi di assistenza ed informazione, verificando, ad esempio, l'agibilità dei locali aperti al pubblico.

La struttura del Garante del contribuente da organo collegiale di tre membri (così come previsto dalla legge fondativa del 2000) passa a organo monocratico nel 2012.

La Legge di stabilità del Governo Letta fa un altro passo per svuotare lo Statuto, Non bastava che già dal gennaio 2012 fosse diventato monocratico. Ora si affida direttamente l'incarico al presidente della commissione tributaria regionale. Lo si fa con l'intento di risparmiare una particella pulviscolare di una spesa pubblica corrente che vale centinaia di miliardi, ma la lesione è forte. E vale molto di più di questo risparmio infinitesimale.

Previsto dall'articolo 13 dello Statuto del contribuente per assicurare l'attuazione sostanziale di tutti i principi generali della legge, l'ufficio del Garante (i cui membri, per lo più magistrati, professori universitari, avvocati, notai, erano scelti dal presidente della Commissione tributaria) avrebbe dovuto operare con propria autonomia e indipendenza

funzionale e strutturale. Sulla carta aveva grandi poteri, sia in sede interpretativa e di tutela del contribuente sia come (massimo) organo di vigilanza e di controllo di legalità giuridica nelle verifiche ed ispezioni fiscali. In pratica le cose stavano già diversamente, perché il personale di segreteria e le risorse materiali facevano capo all'Agenzia delle Entrate, le cui sedi ospitavano il Garante mentre compensi e rimborsi erano fissati da un decreto del ministero delle Finanze (poi Economia).

Ora il Garante diventa direttamente il Presidente della Commissione tributaria regionale. Così è "finito", in barba alla legge che sedici anni fa l'aveva fatto nascere, il Garante: nel gorgo di un gigantesco conflitto d'interessi della giustizia tributaria. "Suona sicuramente come anomalo il collegamento tra giustizia tributaria e Ministero dell'Economia, parte sostanziale di ogni ricorso", ha detto a maggio scorso Gaetano Santamaria Amato, magistrato presidente del Consiglio della giustizia tributaria, una sorta di Csm. "Il conflitto d'interessi deve essere posto e risolto non solo tra giustizia tributaria e ministero", ha rincarato Luigi Casero, viceministro dell'Economia. Intanto, il mitico Garante del contribuente, il difensore civico tributario, è diventato un altro, in fondo la "parte sostanziale di ogni ricorso".

Par.4 L'attività di accertamento tributario , la tutela del contribuente e la sua partecipazione all'attività di accertamento tributario.

L'attuale sistema di fiscalità di massa che riguarda le principali imposte pone in capo al contribuente la funzione della liquidazione dell'imposta e del versamento , nonché l'obbligo degli adempimenti a ciò strumentali. L'intervento della Amministrazione Finanziaria, nel meccanismo di applicazione delle imposte, è successivo rispetto al momento dell'adempimento richiesto al contribuente. Alla Amministrazione Finanziaria, in diversi Paesi, è attribuito il compito di verificare la correttezza formale della liquidazione delle imposte effettuata dal contribuente; con la attività che è detta di accertamento viene invece riscontrato se quanto determinato dal contribuente corrisponde alle circostanze di fatto verificatesi e ad una corretta applicazione delle disposizioni di legge, per rettificare, nel caso siano riscontrate delle irregolarità, l'imponibile e l'imposta. Nell'ambito dell'accertamento vengono distinti il controllo, costituito da un'attività di indagine conoscitiva, e l'accertamento inteso in senso stretto, che consiste invece nella formalizzazione del provvedimento impositivo.

L'attività di indagine, funzionale all'accertamento, si caratterizza per l'esercizio di poteri di controllo previsti dalla legge che possono essere anche molto incisivi nella sfera personale del contribuente e che permettono di acquisire gli elementi necessari all'accertamento. La legge consente all'Amministrazione Finanziaria di richiedere dei documenti al contribuente ovvero a soggetti terzi, di eseguire accessi presso la sede delle attività e di ispezionare le scritture contabili che gli esercenti sono tenuti a conservare.

Eseguiti i riscontri, in presenza di irregolarità, è notificato un provvedimento in cui sono determinati il maggiore imponibile, le maggiori imposte dovute, gli interessi sui tardivi versamenti e sono inoltre irrogate le sanzioni.

Nell'ambito di una attività come quella di accertamento che è prioritariamente rivolta alla tutela dell'interesse collettivo per il corretto adempimento degli obblighi tributari, gli studi dottrinali e l'evoluzione degli ordinamenti giuridici, con sempre maggiore rilevanza, evidenziano l'esigenza di tutele per il contribuente assoggettato al controllo. Una prerogativa rilevante, che è oggetto della presente ricerca, riguarda la tutela che può essere riconosciuta al contribuente attraverso la partecipazione alla attività di controllo e al successivo accertamento di maggiore imponibile e di maggiori imposte.

La tematica viene affrontata con particolare riguardo alla fase della partecipazione del contribuente all'attività di accertamento. Rispetto a questa branca giuridica vengono esaminate, in sintesi, le posizioni presenti sull'annullamento giudiziale degli atti che scaturiscono da procedimenti amministrativi carenti sotto il profilo della partecipazione del privato.

Nei capitoli successivi, in considerazione del quadro di carattere generale delineato dall'esperienza del diritto amministrativo, sono analizzati gli ordinamenti tributari di alcuni Paesi europei e le tendenze presenti nella attuale fase di formazione del diritto di fonte comunitaria, allo scopo di delineare il grado di tutela che è offerto ai contribuenti assoggettati ad accertamento tributario.

L'avviso di accertamento è il provvedimento finale che è formalmente notificato al contribuente e con la notifica produce effetti nei confronti dello stesso.

Non è semplice analizzare l'esperienza dell'ordinamento italiano circa il significato riconosciuto alla partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento.

La dottrina nazionale è propensa ad osservare, in proposito, che la partecipazione del contribuente all'accertamento difficilmente potrebbe essere associata ad una valenza di tutela difensiva. Il confronto tra il contribuente e l'Ufficio, nell'ordinamento italiano, è piuttosto sotteso alla acquisizione di informazioni utili per l'istruttoria e per la corretta quantificazione dell'imposta dovuta, nell'interesse dell'Amministrazione.

La disciplina positiva non si è ancora sviluppata nel senso di prescrivere in termini generali il contraddittorio difensivo, precedentemente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento. La disciplina dell'accertamento non prevede una comunicazione preventiva al contribuente del contenuto dell'avviso di accertamento, prima della sua formale adozione. Solo in alcune fattispecie tassative l'Ufficio è obbligato, a pena di invalidità dell'avviso di accertamento, ad un confronto con il contribuente riguardo ai rilievi di irregolarità che intende formalizzare: si tratta degli accertamenti che utilizzano le norme antielusive di cui all'articolo 37 bis del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973 e l'articolo 110 comma 10 del D.P.R. n. 917 del 22/12/1986, nonché l'accertamento c.d. sintetico disciplinato dall'art. 38 del DPR n. 600/73, per il quale solo di recente è stato introdotto l'obbligo del preventivo contraddittorio con il contribuente.

In mancanza di una disciplina di carattere generale che disponga il contraddittorio difensivo come elemento obbligatorio del procedimento di accertamento, alcuna dottrina nazionale evidenzia, tuttavia, che lo Statuto dei diritti del contribuente ha già apportato un contributo importante verso soluzioni procedurali in cui il confronto tra Ufficio e contribuente inizia ad assumere un significato di garanzia a favore del contribuente.

L'apertura riguarda la disciplina delle verifiche fiscali. È disposto dall'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente che il contribuente comunica all'Ufficio entro il termine di sessanta giorni dalla chiusura di una verifica le proprie osservazioni. In questo arco temporale è inibito alla Amministrazione Finanziaria di recepire i rilievi indicati nel processo verbale di constatazione e di notificare l'avviso di accertamento al contribuente. In questo modo, inibendo il potere di accertamento dell'Ufficio, si vuole dare al contribuente la possibilità di presentare delle memorie difensive, a fronte delle irregolarità riscontrate nel corso del controllo, che vengano poi valutate dagli Uffici prima della formazione dell'atto di imposizione. Si tratta di una novità significativa, evidentemente, se si considera che il termine di sessanta giorni permette al contribuente di disporre di un buon lasso temporale allo scopo di esercitare le proprie difese, dopo avere ricevuto la notifica del processo verbale di constatazione, a fine verifica. La disciplina positiva fa salva per l'Ufficio la possibilità di notificare l'avviso di accertamento anche precedentemente allo scadere del sessantesimo giorno, in casi di particolare e motivata urgenza. A me pare corretto evidenziare, in effetti, che la disciplina permette delle concrete iniziative di difesa a favore del contribuente, ma sono presenti

alcuni limiti. Il limite della disciplina è di non prevedere l'obbligo della Amministrazione Finanziaria di prendere posizione rispetto alle memorie difensive del contribuente (anche se isolata giurisprudenza di merito e legittimità affermano la nullità dell'avviso di accertamento che non prende posizione sulle memorie difensive), né in sede di avviso di accertamento, né con altra comunicazione. Se si osservano attentamente le disposizioni della L. n. 212 del 2000 è, sì, riconosciuto al contribuente di esprimere le proprie osservazioni ed eventualmente presentare la documentazione in suo possesso prima che sia formalizzato l'atto che scaturisce dal controllo della Amministrazione, ma non è posto normativamente l'obbligo alla Amministrazione di rispondere in modo formale alle osservazioni della parte. La problematica a me pare significativa, se si considera che la posizione prevalente in giurisprudenza tende a sottovalutare l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento con riferimento ai differenti momenti della attività istruttoria, perché è sufficiente che la motivazione indichi gli elementi di fatto e di diritto che giustificano la pretesa. Senza un obbligo di risposta da parte della Amministrazione Finanziaria, a me pare che il confronto tra contribuente e Amministrazione assuma un rilievo limitato, mancando una effettiva garanzia che le osservazioni presentate dal contribuente vengano attentamente ponderate dall'autorità.

Di fronte alle carenze della normativa, riguardo l'obbligatorietà del contraddittorio difensivo, l'atteggiamento della giurisprudenza non ha assunto un ruolo determinante a favore della necessità di un simile momento procedimentale. Al momento si avverte, a mio parere, la mancanza di un contributo coerente da parte della giurisprudenza sulla affermazione delle prerogative del contribuente. L'orientamento prevalente pare invero essere quello meno garantista.

Vorrei sottolineare che nell'ordinamento italiano la giurisprudenza tende a ricostruire la disciplina dell'invalidità dei provvedimenti tributari prevalentemente sulla base del diritto positivo, che disciplina espressamente le cause di invalidità degli atti impositivi. L'invalidità di un provvedimento è quindi riconosciuta per le fattispecie espressamente previste dalla legge. In questo modo, la mancanza del contraddittorio preventivo, non previsto dalle norme positive né all'interno della disciplina relativa all'invalidità degli atti impositivi, difficilmente può assumere rilievo.

La giurisprudenza non arriva ad affermare che un accertamento è invalido per carenza di contraddittorio, in un contesto in cui il contraddittorio tra contribuente e Ufficio non è previsto come regola nella disciplina positiva e non è ricompreso tra i requisiti formali dell'accertamento a pena di invalidità. E' presente nel panorama nazionale una giurisprudenza non univoca sul principio di contraddittorio, che vorrebbe valorizzare la partecipazione del contribuente all'accertamento, come forma di garanzia per lo stesso. La disciplina procedimentale, nell'ordinamento tributario italiano, prevede alcune fattispecie di partecipazione del contribuente all'accertamento, in particolare per i controlli a carattere presuntivo. La partecipazione del contribuente è rimessa all'iniziativa dell'Ufficio, che dà comunicazione alla parte sul controllo in essere, invitandolo ad un confronto

La possibilità di partecipazione del contribuente è vista, in primo luogo, in funzione collaborativa, finalizzata ad una migliore determinazione del presupposto impositivo nell'interesse della Amministrazione Finanziaria. A questa tipologia di intervento del contribuente viene ad essere contrapposto il contraddittorio difensivo, come forma di garanzia endoprocedimentale.

Interventi di tipo collaborativo si possono qualificare, nel corso della attività di indagine, durante le verifiche, eseguite presso la sede di attività economiche, in cui si instaura un confronto continuo tra i funzionari della Amministrazione ed il contribuente, ed il contribuente può fornire informazioni e chiarimenti relativamente alla documentazione esaminata dai verificatori. utili alla corretta determinazione dei maggiori imponibili e

delle maggiori imposte, a fronte di riscontri non esatti effettuati dai verificatori durante il controllo.

Interventi di tipo collaborativo si possono qualificare nelle fattispecie normative in cui, a fronte di un utilizzo da parte della Amministrazione di metodi di accertamento presuntivi, disciplinati dalla legge, il legislatore rimette al contribuente la facoltà di produrre all'Amministrazione Finanziaria elementi che comprovino la inutilizzabilità della disciplina presuntiva nella specifica fattispecie.

La partecipazione collaborativa è collocata, da parte della dottrina, all'interno della attività della Amministrazione Finanziaria che concerne l'acquisizione dei dati e delle informazioni da utilizzare nell'accertamento.

Il contraddittorio, diversamente, verrebbe posizionato antecedentemente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento. Ciò in quanto l'esercizio di una difesa presuppone la presenza di una posizione chiara in capo all'Amministrazione sulle irregolarità scaturenti dal controllo, che può quindi dirsi definita solo nel momento finale dell'attività di accertamento.

Il contraddittorio viene inteso, pertanto, principalmente, come la facoltà data al contribuente di esprimere delle osservazioni difensive, che necessita di una previa comunicazione da parte della Amministrazione Finanziaria in merito alle risultanze dell'indagine, non ancora formalizzate in un atto impositivo.

Pare utile, ai fini della ricerca, il riferimento alla distinzione proposta da parte della dottrina tra contraddittorio e collaborazione, perché permette di evidenziare il carattere differente che può essere presente nella partecipazione del privato al procedimento di accertamento. E' possibile distinguere, pertanto, una partecipazione del privato in funzione esclusivamente difensiva, in cui è garantito al contribuente l'esercizio della difesa a fronte di una determinazione dell'esito del controllo che sia precedentemente comunicata da parte della Amministrazione. La partecipazione collaborativa è invece finalizzata alla corretta determinazione delle imposte da accertare.

Sulla base di queste considerazioni, con il termine contraddittorio viene pertanto ad essere qualificato, nell'ambito della presente ricerca, il confronto tra il contribuente e la Amministrazione Finanziaria in funzione esclusivamente difensiva, come momento in cui il contribuente presenta alla Amministrazione le proprie osservazioni a riguardo del contenuto dei rilievi di irregolarità che la Amministrazione intende formulare.

La rilevanza riconosciuta dall'ordinamento alla partecipazione del contribuente alla attività di accertamento trova un puntuale riscontro nel regime di invalidità degli avvisi di accertamento. Alla partecipazione ed al contraddittorio può, infatti, essere attribuito un pieno riconoscimento alla stregua di valori dell'ordinamento giuridico solamente nella misura in cui sono garantiti attraverso il riconoscimento dell'invalidità dei procedimenti che non rispettano questi canoni.

L'esame dei diversi ordinamenti tributari nazionali evidenzia delle articolate discipline di invalidità dei provvedimenti tributari, che possono essere appositamente regolate per il settore tributario ma anche ricondotte alla disciplina di invalidità dei provvedimenti elaborata dal diritto amministrativo. Nell'ambito dell'invalidità vengono generalmente ricomprese le categorie della nullità e della annullabilità, sebbene risulti non semplice addivenire ad una ricostruzione complessiva; dalla invalidità sono tenute distinte le fattispecie di mera irregolarità dei provvedimenti.

Va precisato che, in particolare in ambito tributario, è tuttavia presente una certa tendenza a non distinguere, in modo rigoroso, nullità ed annullabilità, e alle fattispecie di nullità previste per legge viene spesso accostato il regime di annullabilità dei provvedimenti, ossia di una inefficacia che è il risultato di una azione di annullamento esperita dal privato entro i termini di legge. Ciò soprattutto in presenza di discipline positive che si

limitino a regolamentare l'azione di annullabilità, senza nulla disporre per l'azione di nullità.

Nell'ambito della presente ricerca, che concerne la comparazione tra gli ordinamenti tributari nazionali, pare corretto utilizzare in termini generali il concetto di invalidità dei provvedimenti per violazione dei principi o delle norme positive che tutelano gli interessi sostanziali.

Ciò premesso, ai fini della presente ricerca, si esaminerà la rilevante problematica dell'impatto della violazione del principio del contraddittorio sulla legittimità dell'atto impositivo.

Per compiutamente comprendere il problema occorre partire da una constatazione: il nostro ordinamento tributario, a differenza di quello amministrativo, non prevede un generalizzato obbligo di partecipazione del privato nel procedimento di accertamento del reddito.

Quelle fattispecie accertative che, invece, prevedono una partecipazione hanno carattere evidentemente tassativo e sono in particolare:

- a) accertamento sintetico ex art. 38 comma 4° e 5° del D.P.R. n°600/1973;
- b) accertamento fondati sugli studi di settore ex art. 62 sexies del D.L. n°331/1993;
- c) accertamenti antielusivi ex art.37 bis del d.P.R. n°600/1973 come abrogato dall'art. 10 bis della Legge n°212/2000.

Atteso il descritto stato della normativa si deve valutare se l'art. 12 comma 7° della legge n°212/2000 introduca, invece, nell'ordinamento tributario italiano di un diritto generalizzato al contraddittorio.

Il settimo comma dell'art. 12, della L. n. 212/2000, dispone quanto segue:

«Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

In questo modo lo Statuto riconosce la facoltà del contribuente di dialogare con l'Amministrazione procedente prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento e dopo il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo.

Fra le disposizioni dello Statuto, l'art. 12 comma 7°, senz'altro è quella che ha assunto una maggiore rilevanza, poiché per la prima volta il legislatore ha disposto il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento tributario. Tuttavia si discute, in giurisprudenza e in dottrina, sulla sua concreta portata. Infatti, a fronte di chi ravvede nel settimo comma dell'art. 12 una generalizzazione del diritto del contribuente a prendere parte al procedimento di accertamento, si contrappone chi, invece, ritiene che la norma in esame sia applicabile alla sola ipotesi di verifica fiscale seguita dal processo verbale di constatazione.

L'incertezza evidenziata ha avuto ripercussioni anche in giurisprudenza.

Di tanto si ha prova esaminando le recenti sentenze emesse dalle SS.UU. della Corte di Cassazione che, almeno in apparenza, hanno assunto posizioni diametralmente opposte.

Con la sentenza 19667 del 18/09/2014 le SS.UU. sancivano che incombe sull'amministrazione finanziaria un generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio preventivo rispetto all'adozione di un provvedimento che possa incidere negativamente sui diritti e sugli interessi del contribuente. Il Supremo Collegio precisava che la pretesa tributaria deve trovare legittimazione nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente anche nella fase precontenziosa o "endoprocedimentale".

L'importanza della predetta pronuncia deriva principalmente dal fatto che essa sancisce un generale e fondamentale diritto al preventivo confronto, il quale viene riconosciuto come

principio cardine del rapporto tra fisco e contribuente e dunque da applicare a qualsiasi procedimento tributario.

La Suprema Corte, infatti, dopo un'attenta analisi sia delle norme in materia di procedimento amministrativo (Legge n.241/90) che dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n.212/2000) e soprattutto rifacendosi alle più recenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (una su tutte la sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè), dichiara che "la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-doprocedimentale" ... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost."

Alla luce di quanto evidenziato, pertanto, emerge un generalizzato dovere dell'Amministrazione finanziaria (oltre che del concessionario della riscossione) al preventivo confronto con il contribuente e dunque viene riconosciuto il diritto fondamentale di ogni persona ad essere ascoltata prima dell'adozione di una qualsiasi decisione che possa incidere in maniera negativa sui suoi interessi. Diversamente l'atto emesso nei confronti del contribuente è da ritenersi gravemente illegittimo.

Queste rilevanti affermazioni a tutti sembrarono il consolidamento di un magistrale insegnamento (costituzionalmente orientato nell'interpretazione della legge istitutiva dell'accertamento basato sui parametri) per il quale: "a) da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa; b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente, e cioè alla sua capacità contributiva" (Così Cass., sez. un. 18 dicembre 2009, n. 26635 e anche n. 26636, n. 26637 e n. 26638).

A infrangere il sogno di una definitiva certezza sull'accertamento dei tributi è sopravvenuta, invece, la recentissima sentenza della Corte di Cassazione SS.UU. n. 24813 del 9/12/ 2015 secondo la quale non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'amministrazione di attivare il contraddittorio prima della emissione dell'atto, salvo che non sia previsto dalla legge. Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria e pertanto applicabile solo nei tributi armonizzati e tuttavia, ha soggiunto il Collegio, a mo' di prezioso ammonimento, anche in questa ipotesi, perché operi la sanzione di nullità del provvedimento, occorre che il contribuente dimostri che in tale sede avrebbe potuto produrre fatti ed elementi difensivi.

Il contraddittorio non è d'obbligo" hanno titolato, stupiti, alcuni importanti quotidiani riferendosi alla recentissima sentenza della Corte di Cassazione che, con riguardo agli atti di accertamento spiccati dall'Agenzia delle entrate, lo ha imposto solo per i tributi "europei", (insomma quelli armonizzati) e, ovviamente, lo ha confermato solo là dove esso è previsto da norme esplicite.

La molto attesa e molto pregevole sentenza delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 9 dicembre 2015, n. 24823) aggiunge dunque un ulteriore tassello alla questione della portata e rilevanza del **principio del contraddittorio precontenzioso in materia tributaria** ma non chiude la questione. Afferma che il contraddittorio ha una **generale applicazione nelle materie armonizzate** (IVA e dogane, principalmente), mentre, al di fuori di questo settore, esso avrebbe una applicazione solo nei casi espressamente previsti. La sentenza, in una materia così tormentata, risponde ad alcuni interrogativi ma, nel contempo, ne lascia aperti alcuni e, forse, ne introduce di ulteriori, stigmatizzando le molte aporie e

incertezze della disciplina legale della materia. Ad esempio, nell'interrogarsi sulle **conseguenze della violazione del contraddittorio nelle materie armonizzate** adotta la soluzione di ritenere che il vizio del contraddittorio comporti la nullità, ma solo se il contribuente non avanzi una eccezione "vuota" o "abusiva": ciò implica non che il contribuente che eccepisce il difetto del contraddittorio debba dimostrare di aver ragione, ma che egli deve dimostrare che nel contraddittorio avrebbe esposto delle difese che, anche se non fondate, non fossero "vane e vuote". Al di là della delicatezza di tale valutazione (è evidente il rischio di svuotare il diritto al contraddittorio se tale valutazione non viene effettuata correttamente e di trasformarlo nella regola secondo cui il diritto di difesa spetta solo... a chi ha ragione, pericolo di cui la sentenza è pienamente consapevole tanto che sottolinea in modo molto chiaro la differenza), sta il fatto che non è sicuro se tale valutazione riguardi solo il contraddittorio nelle materie armonizzate oppure anche quello nelle materie non armonizzate. In effetti, le **norme interne** prevedono tout court il contraddittorio, talune a pena espressa di nullità, ma senza ulteriori condizioni quanto al modo di formulare l'eccezione. Nelle materie interne poi, sono parecchi i punti che restano oscuri. Intanto, va detto che non convince il riferimento all'art. 12, comma 7, come norma che prevederebbe il **contraddittorio per chi subisce una verifica** come "contrappeso" per il fatto di subire l'intrusione nella propria sfera privata di attività. Poi resta da vedere come giustificare l'omessa previsione del contraddittorio rispetto alle sanzioni: anche nelle materie non armonizzate l'orientamento della Corte Costituzionale è stato nel senso di ritenere essenziale il **rispetto della clausola del giusto procedimento** (di cui il contraddittorio precontenzioso è contenuto essenziale). Non applicare il contraddittorio quando si infliggono sanzioni pare decisamente illegittimo, in tutte le materie. Inoltre ci sono molti casi dubbi. Per esempio gli **accertamenti bancari**. Non è facile giustificare la persistenza della giurisprudenza che nega la doverosità del contraddittorio in quella sede con questa sentenza e con alcune delle sue affermazioni. Si confronti il caso dell'accertamento bancario e quello fondato sugli studi di settore. La Corte osserva che in questo il contraddittorio sarebbe doveroso per il fatto che, l'accertamento fondato sugli studi senza contraddittorio non acquisisce gli elementi di conoscenza essenziali dal soggetto (il contribuente), più vicino alla prova.

Ebbene, in questo caso, che riguarda anche materie non armonizzate, il contraddittorio è prescritto anche se non previsto da alcuna norma. Allora la previsione espressa non è necessaria, secondo la stessa Corte, nella stessa sentenza in commento. E allora non è difficile dimostrare che l'accertamento bancario merita il contraddittorio almeno quanto quello fondato sugli studi, se non di più. Anche nell'accertamento bancario i dati bancari non sono "leggibili" senza il contributo del soggetto accertato (come negli studi di settore) e, nell'accertamento bancario, sono le stesse norme a prevedere che il contribuente deve essere sentito: quella norma, che viene sempre (erroneamente) letta come una presunzione legale è invece **una norma procedimentale**: prima di accertare su base bancaria devi sentire il contribuente. La stessa sentenza, ampiamente e molto pregevolmente motivata, è perfettamente consapevole del carattere insoddisfacente di questo "**contraddittorio a macchia di leopardo**" (un po' sì, un po' no, un po' derogabile in casi urgenti, un po' inderogabile, un po' da eccepire motivatamente, un po' no) e, non a caso, evoca sia lo spettro di una incostituzionalità di tale assetto e comprendente anche vizi censurabili dinanzi alla Corte dei Diritti dell'Uomo, sia l'opportunità che il legislatore, che già nella delega fiscale aveva incaricato il Governo di prevedere il contraddittorio generalizzato, lo preveda. Di qui è nato, un sentimento misto di sorpresa, di delusione e del conseguente disorientamento. Infatti chi aveva memorizzato una nuova regola "juris" per la quale esiste (va) sempre il contraddittorio preventivo, ha dovuto riattivare le sinapsi per riportare alla memoria i casi in cui è espressamente

previsto. Operazione non facile e di non breve durata ove si rammenti che tale obbligo riguarda i casi più disparati e più precisamente: gli accertamenti emessi in seguito a una verifica presso la sede del contribuente (articolo 12, comma 7 dello statuto del contribuente); gli accertamenti standardizzati; le liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione (articoli 36 bis comma 3, Dpr 600/72 e 54 bis comma 3 Dpr 633/73 nonché articolo 6, comma 5 dello Statuto del contribuente); la liquidazione derivante dal controllo formale (articolo 36 ter, Dpr 600/73); gli accertamenti sintetici (secondo il modificato articolo 38, Dpr 600/73); i recuperi a tassazione di deduzioni di costi relativi a operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi black list (comma 11 articolo 110). In definitiva sembrava che, con la sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 19667 depositata nel settembre 2014, l'annosa questione relativa all'ambito di applicazione dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale avesse finalmente trovato una soluzione definitiva, giusta e rispettosa dei principi comunitari e costituzionali, ma la nuova pronuncia delle SS.UU. della Corte di Cassazione pone nuovamente il tutto in discussione.

Par.5 Il sistema italiano di tutela giudiziale nel settore tributario

In Italia la funzione di giudice tributario è demandata alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, rispettivamente per il giudizio di merito di primo e di secondo grado, mentre il giudizio di legittimità, che costituisce il terzo grado, si svolge davanti alla Corte di Cassazione. Tanto le Commissioni Tributarie quanto la Corte di Cassazione possono sollevare, allo scopo di risolvere le cause di propria competenza, questioni di legittimità costituzionale alla Corte Costituzionale. Le Commissioni Tributarie hanno competenza esclusiva sulla materia fiscale e sono ad oggi qualificate quali organi a carattere giurisdizionale. A norma dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546 del 31/12/1992, il ricorso al giudice tributario può essere promosso da parte del contribuente solamente a seguito di notifica di uno degli atti impositivi tassativamente indicati.

La possibilità di attivare la tutela giudiziale si instaura solo al momento conclusivo della attività di accertamento, ossia a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, e non è prevista alcuna possibilità di attivare la tutela giudiziale nel corso dell'istruttoria di controllo.

Sebbene il processo tributario, in Italia, si innesti a fronte dell'impugnazione di un atto impositivo notificato dall'Ufficio, non può qualificarsi correttamente alla stregua di un giudizio di annullamento, in quanto il giudice tributario non si limita ad annullare il provvedimento impugnato ovvero a confermarne la legittimità, ma detiene un potere sostitutivo di carattere decisorio, con cui intervenire nella definizione del contenuto del provvedimento, ad esempio riquantificando l'imposta determinata in un avviso di accertamento. Questa è la posizione prevalente in dottrina ed in giurisprudenza. Afferma, a proposito, la sentenza della Corte di Cassazione n. 15825 del 12/07/2006: "Il processo tributario, come è noto (Cass., trib., 30 maggio 2001, n. 7404; id., 23 marzo 2001, n. 4280; id., 23 dicembre 2000, n. 16171; cfr. anche Cass., I, 15 luglio 1996 n. n. 6404, secondo cui il processo tributario pur strutturato come giudizio di impugnazione consente al giudice di conoscere il rapporto sostanziale quand'anche nei limiti della pretesa inizialmente avanzata dall'amministrazione), non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento ma tra i processi di impugnazione merito in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio: l'impugnazione davanti al giudice tributario quindi (Cass., trib., 19 febbraio 2004, n. 3309) attribuisce a detto giudice non solo la cognizione orientata all'eliminazione dell'atto (ipotesi di impugnazione-annullamento) ma anche la

cognizione del rapporto tributario (impugnazione-merito) perché l'impugnazione stessa è diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria ed implica per il giudice adito il potere dovere di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte. Discende da tanto che il giudice il quale ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e operando una motivazione sostitutiva eventualmente ricondurla alla corretta misura entro i limiti posti dalle domande di parte." In ambito nazionale sussiste un interessante dibattito sulla possibilità di riconoscere competenze al Tribunale amministrativo in ambito tributario. La giurisprudenza è prevalentemente schierata in senso negativo. Tra le pronunce più recenti, può essere citata la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, n. 7388 del 06/02/200795, la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, n. 16778 del 09/06/200596, la sentenza del Tar Campania, sede di Napoli, n. 2806 del 09/03/200497.

Par. 6 La comparazione tra gli ordinamenti giuridici

L'oggetto di questa ricerca consiste nella comparazione della esperienza di diversi ordinamenti giuridici nazionali sulla portata dei diritti riconosciuti al contribuente ed in particolare al significato attribuito alla partecipazione del privato nell'ambito del procedimento di accertamento, in particolare riguardo alla presenza di interventi in un significato di difesa per il contribuente che costituiscano prerogative tutelate dall'ordinamento.

E' analizzata, nell'ordinamento francese, italiano, portoghese e inglese, la disciplina normativa che regola la attività di accertamento insieme alla relativa giurisprudenza più recente. Vengono inoltre evidenziati i legami presenti, nei diversi ordinamenti nazionali, tra il diritto tributario ed amministrativo, riguardo il riconoscimento delle prerogative di partecipazione del privato alla attività amministrativa, significativi di una continuità tra queste due discipline giuridiche.

Gli ordinamenti tributari esaminati non hanno, ad oggi, sviluppato in modo uniforme le garanzie procedurali.

Alcuni Paesi, più garantisti, pongono una forte enfasi sulla necessità di una tutela del contribuente preventiva rispetto alla formalizzazione dell'avviso di accertamento e hanno disciplinato il contraddittorio difensivo come un momento antecedente la adozione del provvedimento impositivo.

Il contraddittorio, espressione del diritto di difesa, è riconosciuto dalla giurisprudenza, in taluni ordinamenti, come un principio di carattere generale e come prerogativa di tutta l'attività di accertamento intesa in senso ampio. La funzione difensiva viene ad essere riconosciuta anche nella partecipazione del contribuente all'esame dei fatti e dei documenti acquisiti da parte della Amministrazione durante l'esercizio dei poteri di controllo e sono quindi parimenti garantiti tanto il contraddittorio difensivo quanto la partecipazione al controllo. In questo modo, si ritrova all'interno di alcuni ordinamenti nazionali l'affermazione del principio di contraddittorio che sottende il riconoscimento della centralità del diritto di difesa del contribuente nell'ambito dell'accertamento inteso in senso ampio; il contraddittorio come momento procedimentale è la principale espressione di questo principio, che è tuttavia valorizzato anche con riferimento agli interventi del contribuente che si possono collocare in un'ottica di collaborazione al controllo.

In altri Paesi, invece, la disciplina positiva dell'accertamento non prevede il momento del contraddittorio antecedente alla formalizzazione dell'avviso di accertamento e il sistema giuridico risulta meno aperto a garantire delle forme di tutela del contribuente che

consentano l'esercizio del diritto di difesa nel procedimento di accertamento, sia per la attività di controllo sia per quella successiva relativa alla predisposizione del provvedimento di accertamento. Si preferisce, in questi Paesi, riservare al contesto della azione giudiziale l'esercizio delle prerogative di difesa del contribuente.

Nella analisi dei diversi ordinamenti tributari i contributi sulla rilevanza giuridica della partecipazione in forma di collaborazione sono limitati; come già precisato, si tratta di un aspetto che, sul piano giuridico, viene ad essere tutelato solamente in quelle poche esperienze in cui sussiste una decisa affermazione delle prerogative del contribuente nell'accertamento, interpretate nell'ottica di una tutela del diritto di difesa del privato in sede procedimentale.

Nella ricerca è effettuata un'ulteriore comparazione tra le esperienze degli ordinamenti giuridici nazionali e le tendenze attualmente presenti nell'ordinamento comunitario, per l'influenza che quest'ultimo esercita sull'evoluzione degli ordinamenti nazionali esaminati, a seguito della sottoscrizione del Trattato sull'Unione Europea.

Par. 7 Conclusioni

L'esperienza italiana è ad oggi problematica riguardo all'interpretazione del significato di partecipazione del privato all'accertamento. Il confronto tra l'Amministrazione ed il contribuente è, indubbiamente, un carattere dell'attività di accertamento, per le modalità con cui i controlli fiscali hanno luogo, in base alle norme codificate e alla prassi della Amministrazione Finanziaria. La partecipazione non costituisce, tuttavia, una prerogativa riconosciuta a favore del contribuente, nei termini di una garanzia procedimentale.

Nell'ordinamento italiano, la mancanza di una codificazione del contraddittorio come momento del procedimento di accertamento antecedente alla formalizzazione dell'atto impositivo si associa ad una svalutazione, in termini generali, delle prerogative di tutela e di difesa del contribuente nel procedimento di fronte alle determinazioni della Amministrazione.

Fanno eccezione i casi di applicazione della disciplina antielusiva, in cui l'obbligo del contraddittorio è previsto dalla legge, a pena di invalidità. L'ordinamento pare quindi esprimere una preferenza per la garanzia del contraddittorio, forma di partecipazione finalizzata alla tutela delle prerogative di difesa del contribuente, limitata a tassative fattispecie in cui l'attività di accertamento implica delle valutazioni particolarmente complesse, come quelle che sottendono il riconoscimento e la qualificazione dei comportamenti elusivi.

Capitolo II

diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi comunitari: l'esperienza francese

Par. 1 I principi generali nell'ordinamento tributario francese

La Francia è una Repubblica ed un Paese di diritto scritto, fondato sul principio della gerarchia delle fonti giuridiche. I principi cardine dell'ordinamento tributario francese sono costituiti dal principio di uguaglianza e di riserva di legge. Il principio di uguaglianza è espresso nell'ambito della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo del 26/10/1789, avente rango pari alla Costituzione, a riguardo del dovere di ciascun cittadino di contribuire alle spese dello Stato ed alla possibilità di partecipare, anche attraverso propri rappresentanti, alle decisioni relative alla istituzione dei tributi²⁶. E' affermato nella Dichiarazione dei diritti dell'Uomo il principio fondamentale negli Stati moderni di diritto per cui l'imposizione può essere stabilita solo per volere dell'organo rappresentativo della volontà dei cittadini.

La Dichiarazione dei diritti dell'uomo del 1789 è stata ripresa dall'articolo 34 della Costituzione francese del 04/10/1958, il quale afferma il principio di riserva di legge in materia fiscale: "la legge stabilisce le regole riguardanti la base imponibile, l'aliquota e le modalità di riscossione delle imposte di qualsiasi natura".

La dottrina francese manifesta alcune perplessità sul significato da attribuire in ambito fiscale al principio di uguaglianza; si riconosce che il principio di uguaglianza di fronte all'imposizione è una conseguenza diretta del principio generale di uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge; ciò comporta conseguentemente una certa difficoltà a giustificare le deroghe a tale principio che vengono dalla applicazione delle norme a carattere agevolativo e di settore. Gli ambiti di intervento del Conseil Constitutionnel, la Corte costituzionale francese, a riguardo, sono limitati e si fermano ad imporre al legislatore dei criteri obiettivi e razionali nelle scelte agevolative.²⁷ Una peculiarità dell'ordinamento francese sta nel fatto che il Conseil Constitutionnel ricopre una funzione di tipo consultiva, perché il suo compito si esaurisce nel vagliare l'aderenza dei testi di legge ai principi costituzionali, prima della pubblicazione. Non è quindi presente un giudice di rango costituzionale cui i giudici possono rimandare le questioni di illegittimità sollevate durante i giudizi instaurati dinnanzi agli stessi, in relazione ai fatti in causa.

L'ordinamento francese riconosce il principio generale del diritto di difesa del cittadino in ambito giudiziario e di fronte all'attività della Pubblica Amministrazione, anche nel settore tributario. L'affermazione del diritto di difesa del cittadino nei confronti della attività dell' Amministrazione è connessa alla rilevanza centrale attribuita al rispetto delle procedure amministrative, cui la Amministrazione deve sottostare nell'esercizio delle proprie funzioni, in modo che siano temperate le esigenze di tipo pubblico, connesse all'espletamento dell'attività amministrativa, e quelle private di una necessaria tutela di fronte all'agire amministrativo.

²⁶ L'articolo 13 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo dispone: "Per il mantenimento della forza pubblica e per le spese di amministrazione è indispensabile una contribuzione comune: essa deve essere ugualmente ripartita tra tutti i cittadini, in ragione delle loro possibilità". In base all'articolo 14 della Dichiarazione dei diritti dell'Uomo, "Tutti i cittadini hanno il diritto di constatare, personalmente o tramite loro rappresentanti, la necessità della contribuzione pubblica, di acconsentirvi liberamente, di seguirne l'impiego e di determinarne la quota, la base imponibile, la riscossione e la durata

²⁷ CC 24/07/1991 DC 91-298, RJF 11 1991 n. 1435; CC 30/12/1996, RJF 2 1997 n. 154, D 1996 385. Sull'argomento: Cyrille David, Le ragioni del diritto tributario in Europa, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario, Bologna, 26-27 settembre 2003; J. Grosclaude P. Marchessou, Diritto tributario francese, Le imposte, le procedure, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè Editore, 2006.

L'esperienza francese sul piano della garanzia del diritto di difesa riconosciuta al contribuente è molto significativa: il contraddittorio difensivo è riconosciuto come un obbligo per l'Amministrazione Finanziaria prima della formalizzazione dell'avviso di accertamento; la partecipazione del contribuente è sentita parimenti necessaria durante l'esercizio dei poteri di controllo, quando vengono utilizzati poteri particolarmente incisivi, in ragione della valenza difensiva che l'intervento del contribuente può assumere anche in questo specifico momento.

Nei paragrafi che seguono, a giustificazione di questa affermazione, si esamineranno la disciplina positiva dell'accertamento e la connessa giurisprudenza.

L'obbligatorietà del contraddittorio per l'Amministrazione Finanziaria, prima della formalizzazione dell'avviso di accertamento, è codificata espressamente nella legge e la giurisprudenza, che è fortemente garantista nell'applicazione delle disposizioni procedurali, ne dà una applicazione molto rigida e non esita ad annullare gli atti amministrativi carenti sotto il profilo del rispetto rigoroso della procedura.

La matrice garantista dell'ordinamento, che molto deve alla posizione ferma della giurisprudenza, parte dalla forte sensibilità verso le prerogative della persona umana, verso i diritti della persona.

Con la L. n. 89935 del 29/12/1989, sotto la spinta del Governo, è stato introdotto l'articolo L 80 -C-A del Livre des procédures fiscal, una disposizione volta a mitigare il rigore della giurisprudenza nell'annullamento di atti illegittimi per questioni formali legate alla conformità del procedimento alla disciplina positiva. Il Livre des procédures fiscal è la raccolta di leggi e regolamenti attuativi in materia fiscale che, insieme al Code Général des Impôts, costituisce la codificazione, a testi normativi invariati, organizzata dalla stessa Amministrazione Finanziaria nel 1948 e periodicamente aggiornata. In base all'articolo L 80 -C-A del Livre des procédures fiscal se l'Ufficio non rispetta le disposizioni procedurali, e cagiona per ciò stesso delle conseguenti violazioni sostanziali al diritto di difesa il procedimento è nullo²⁸. L'accento di questa disposizione è posto sul fatto che il mancato rispetto delle norme procedurali provoca l'invalidità dell'avviso di accertamento solo se determina delle violazioni sostanziali del diritto di difesa. Il tentativo di delimitare normativamente l'impostazione fortemente formalista e garantista della giurisprudenza non ha prodotto i risultati attesi, perché la giurisprudenza francese ha successivamente sviluppato una concezione molto estensiva di violazione sostanziale del diritto di difesa. La giurisprudenza tende ad interpretare, infatti, il mancato rispetto da parte dell'Ufficio di ogni regola di procedura prevista dalla legge come una violazione sostanziale del diritto di difesa, con il conseguente annullamento degli atti di accertamento. La regolamentazione normativa che voleva delimitare gli ambiti di azione dei giudici non ha prodotto l'arresto della giurisprudenza sul necessario rispetto delle procedure, né ha fatto venire meno la rilevanza centrale riconosciuta al contraddittorio nella fase dell'accertamento. Significativa a proposito la sentenza del Consiglio di Stato del 08/02/1991 n. 61093 e n. 61025, in cui si afferma che l'articolo L 80 -C-A del Livre

²⁸ Dispone l'articolo L 80 C-A: "*La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France*" La norma dispone l'obbligo per il giudice adito di sgravare l'imposta accertata quando il procedimento è viziato da un errore dell'Ufficio che viola il diritto di difesa, ovvero quando la nullità dell'atto impositivo è prevista espressamente dalla legge o dagli impegni internazionali della Francia con altri Paesi. La stessa disposizione prevede che se l'errore non è sostanziale, il giudice sgrava solamente le sanzioni e le maggiorazioni ma restano dovute le imposte e gli interessi di mora.

des procédures fiscal non ha per oggetto né è atto a produrre l'effetto di fare venire meno l'obbligo del giudice di pronunciare lo sgravio della pretesa erariale quando la procedura d'imposizione è invalidata da irregolarità ed errori sostanziali, anche se gli stessi non recano offesa ai diritti della difesa.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

Ai fini della ricerca, nell'ottica della comparazione delle esperienze dei sistemi nazionali sulla partecipazione del contribuente all'accertamento della Amministrazione, a me pare interessante descrivere nello specifico la disciplina dell'accertamento per analizzare come siano coniugate le esigenze, tipiche dell'accertamento, di incisività della Amministrazione Finanziaria con la tutela del contribuente.

I poteri più incisivi di cui gli Uffici si possono avvalere nell'attività di controllo sono la verifica contabile, rivolta ad imprese e professionisti in quanto obbligati alla tenuta delle scritture contabili, e l'esame in contraddittorio della situazione fiscale delle persone fisiche, che è esperibile verso la generalità dei contribuenti ed è incentrata sull'analisi del tenore di vita. Il confronto tra contribuente e Ufficio è obbligatorio in entrambe le istruttorie.

La verifica contabile, che consiste nel controllo approfondito della contabilità, per legge deve essere tassativamente eseguita presso la sede dell'attività, ciò allo scopo di permettere al contribuente di intervenire durante le operazioni di controllo, e di avere quindi un raffronto continuo e diretto con i funzionari verificatori. L'obbligo per la Amministrazione di eseguire l'esame della contabilità presso la sede legale è uno degli aspetti centrali a tutela del contribuente nel controllo. Il contribuente non perde la disponibilità della contabilità, che non può essere asportata dai verificatori, e ciò permette un confronto su tutta la documentazione esaminata nell'ambito della verifica. La giurisprudenza ammette che su specifica richiesta del contribuente, il controllo possa essere eseguito presso il consulente contabile, posto che in questo modo può dirsi ugualmente tutelato il diritto di difesa²⁹. Il contribuente per esigenze proprie, di regolare svolgimento della propria attività, può richiedere che la verifica venga eseguita presso l'Ufficio, senza perdere tuttavia la prerogativa di essere informato ed avere quindi un confronto con i verificatori durante il controllo contabile. Il confronto, come elemento interno ed imprescindibile della verifica contabile, è infatti obbligatorio anche quando il contribuente richiede che la verifica sia eseguita presso l'Ufficio. Il Consiglio di Stato nella sentenza del 23/05/1990 riconosce che la richiesta del contribuente non autorizza il verificatore ad eseguire il controllo saltando il confronto con il contribuente, per cui è giudicata illegittima la procedura in cui il funzionario a seguito della richiesta del contribuente di eseguire la verifica presso l'Ufficio porti la documentazione in Ufficio e non inviti il contribuente ad intervenire prima del termine della verifica.

²⁹ CE, 02/07/1986; sull'argomento è interessante anche la sentenza del Consiglio di Stato del 08/06/2005, n. 241932, relativa ad una fattispecie in cui la verifica fiscale è svolta nei locali della società, distanti 16 Km dalla sede legale, su richiesta orale della società stessa. La procedura è corretta, secondo il Consiglio di Stato, anche in questa circostanza. *“Est régulière une vérification de comptabilité qui a été engagée et qui s'est poursuivie dans des locaux dont la société disposait à 16 km de son siège social et qu'elle utilisait pour les besoins de son exploitation, le choix de ce lieu de vérification ayant fait l'objet d'une demande verbale du comptable puis d'un accord des représentants de la société. L'administration n'est pas tenue, en pareil cas, de justifier d'une demande écrite des représentants de la société.”* (CE 8 juin 2005 n. 241932, 9 e 10 s.-s., SA France Equipements Industriels: RJF 8-9/05 n. 894).

In merito agli aspetti procedurali delle verifiche contabili c'è una giurisprudenza molto interessante relativa ad una prassi abbastanza diffusa degli Uffici che tendono ad eludere le garanzie previste dalla legge a favore del contribuente nella verifica contabile, prima tra tutti l'obbligo del confronto con il contribuente, utilizzando poteri diversi dalla verifica fiscale per controllare in modo approfondito la contabilità

Attraverso una richiesta di informazioni, gli Uffici potrebbero infatti acquisire la contabilità, per controllarla internamente. Il Consiglio di Stato nella sentenza n. 94052 del 21/05/1976 riconosce che la richiesta della contabilità da parte dell'Ufficio, finalizzata ad un esame approfondito, è irregolare e quindi annulla l'accertamento; la giurisprudenza è consolidata ad oggi su questo orientamento. Il contributo della giurisprudenza del Consiglio di Stato ha inoltre in modo significativo contribuito a definire le linee di demarcazione tra la verifica contabile ed il diritto di informazione con cui la Amministrazione richiede la consegna in Ufficio della documentazione. La distinzione è fondamentale, perché la verifica, che è il controllo approfondito della contabilità, deve avvenire per legge presso il contribuente e secondo le garanzie previste, che non sono presenti quando l'Ufficio acquisisce documenti come richiesta di informazioni. E' pertanto chiarito dalla giurisprudenza che la richiesta di informazioni può avere come finalità solo l'acquisizione di documenti che è cosa ben diversa dall'analisi e dal controllo della contabilità, che deve avvenire nell'ambito del procedimento di verifica contabile, con le garanzie previste dalla legge. Questa giurisprudenza è oggi recepita all'articolo R 13-1 del Livre des procédures fiscal.

La verifica fiscale, essendo una tipologia di controllo molto incisiva, è regolata da una serie di numerose formalità. Il controllo ha inizio con un avviso di verifica in cui sono indicati gli anni oggetto di controllo e si informa il contribuente del diritto a farsi assistere da un consulente; per prassi, in base alla Carta del contribuente che è un documento di fonte amministrativa, è indicato nell'avviso il nome di un funzionario dell'Ufficio incaricato a rispondere su eventuali chiarimenti richiesti dal contribuente durante il controllo ed il nome del superiore gerarchico del verificatore³⁰. Il contribuente deve essere avvisato in tempo utile della data d'inizio della verifica. Con la comunicazione viene inoltre recapitata la carta del contribuente verificato, che riassume le principali regole applicabili in materia di controllo fiscale. L'avviso di verifica, che è inviato al contribuente prima dell'inizio della verifica, ha lo scopo di instaurare un clima di collaborazione tra contribuente ed Amministrazione.

Le verifiche contabili hanno durata massima prestabilita, in ragione del volume di affari, e una volta eseguite non possono essere ripetute per lo stesso periodo di imposta.

Il Consiglio di Stato ha censurato, invalidandole, le verifiche non precedute dall'avviso preventivo, previsto come obbligatorio dalla legge. Il legislatore è intervenuto disciplinando la possibilità di interventi a sorpresa nella forma di accessi mirati ad effettuare dei controlli di tipo fattuale e materiale, che non comportano un esame approfondito della contabilità. Si può trattare ad esempio di un controllo di cassa, di un inventario sui beni dell'azienda, di una verifica formale sui documenti contabili.

In questo modo gli Uffici effettuano dei controlli semplici ma tempestivi, senza offrire la possibilità al contribuente di celare eventuali posizioni non regolari, cosa che è ragionevole presumere che accada nel caso di preventiva conoscenza della verifica fiscale nel periodo di tempo compreso tra l'avviso di verifica e l'accesso.

³⁰ Va precisato, sul punto, che la sentenza del Consiglio di Stato, CE 5 janvier 2005 n. 254556, riconosce che l'omessa indicazione del nome del funzionario cui il contribuente può rivolgersi durante la verifica non comporta la nullità della procedura, né tale è la conseguenza nel caso in cui il contribuente non venga informato del fatto che il funzionario prima indicato sia sostituito da un altro. Afferma infatti il Consiglio di Stato: "*La charte du contribuable vérifié n'oblige l'administration ni à notifier le nom de l'interlocuteur départemental ni à informer le contribuable de remplacement de l'interlocuteur en cour de vérification.*" (in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 03/05 p. 210)

L'esame in contraddittorio della situazione fiscale delle persone fisiche è un altro tipo di istruttoria, molto incisiva, che permette alla Amministrazione Finanziaria di effettuare un controllo di tipo sostanziale sulla veridicità della dichiarazione presentata dal contribuente. La procedura è attivata quando nell'ambito del controllo di una dichiarazione, attraverso richieste di informazioni a soggetti terzi ovvero attraverso i dati di cui la Amministrazione Finanziaria dispone, emerge una sproporzione consistente tra il reddito dichiarato e le spese sostenute dal contribuente. Come per le verifiche contabili, il controllo inizia con un avviso di verifica, in cui sono riportati gli anni oggetto di controllo e viene comunicata al contribuente la possibilità di farsi assistere da un consulente. Successivamente si instaura un confronto tra verificatore e contribuente, per chiarire se sussistono delle giustificazioni allo squilibrio tra spese sostenute dal contribuente ed il reddito dichiarato: ci potrebbero essere ad esempio dei risparmi precedenti che possono giustificare le spese, prestiti contratti, cessione di titoli. Il verificatore invita generalmente il contribuente a presentare i propri estratti conti bancari per ottenere evidenza della provenienza delle disponibilità. La richiesta può essere formulata ai sensi dell'articolo L 10 del Livre des procédures fiscal, come una richiesta di informazioni, ovvero ai sensi dell'articolo L 16 del Livre des procédures fiscal per cui l'omessa risposta determina la procedibilità alla tassazione d'Ufficio. Ciò significa che se il contribuente non consegna all'Amministrazione il dettaglio della propria situazione finanziaria, l'Ufficio potrà determinare il maggiore reddito in modo presuntivo sulla base degli elementi in suo possesso e, elemento parimenti rilevante, in sede giudiziaria ricade sul contribuente l'onere di provare l'infondatezza del recupero. Di fronte all'esercizio di poteri istruttori così stringenti il Consiglio di Stato nella sentenza del 10/01/2001, n. 21 ha stabilito che la richiesta formulata ai sensi dell'articolo L 16 del Livre des procédures fiscal deve necessariamente avere luogo dopo un colloquio tra verificatore e contribuente, in modo tale che al contribuente venga chiarita la propria posizione.

Al termine della verifica, o dell'esame in contraddittorio della situazione personale della persona fisica, l'Ufficio informa il contribuente dell'esito del controllo, inviando un avviso di assenza di rettifica nel caso in cui non emergono irregolarità, ovvero una notifica di rettifica nel caso siano riscontrate violazioni, ad esempio perché nell'esame della situazione personale della persona fisica il contribuente non ha giustificato le spese sostenute nell'anno. Il contribuente ha il diritto di informarsi in merito alle conseguenze della sua eventuale accettazione delle rettifiche.

Par. 3 Il contraddittorio difensivo precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento tributario francese la formalizzazione dell'accertamento può avvenire secondo due modalità: la rettifica in contraddittorio con il contribuente e la rettifica d'Ufficio. Nel primo caso, al contribuente è notificata una comunicazione preventiva degli addebiti, di modo che possa presentare le proprie memorie difensive, di cui la Amministrazione Finanziaria deve tenere conto nella definizione della propria pretesa; diversamente, nell'accertamento d'ufficio che scatta in presenza di situazioni di grave irregolarità in cui vengono meno le garanzie procedurali a favore della parte.

La procedura di rettifica in contraddittorio con il contribuente è disciplinata dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal. La procedura si applica in linea di principio a tutte le imposte per le quali il contribuente è tenuto ad un obbligo dichiarativo sugli elementi che determinano la misura dell'imposta, come per le imposte sul reddito, l'Iva e l'imposta di registro. L'accertamento può derivare dall'esito di una verifica contabile, da un controllo sulla posizione fiscale nei confronti delle persone fisiche, da un controllo eseguito sulla base di documenti richiesti a terzi o da accessi brevi effettuati dall'Ufficio.

Il procedimento di accertamento in contraddittorio previsto dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal si applica anche nel controllo previsto dall'articolo 168 del Codes General des impôt, con cui l'Ufficio ridetermina il reddito dichiarato dal contribuente seguendo i parametri normativi che quantificano in via presuntiva il reddito posseduto sulla base di elementi certi del tenore di vita, il cui elenco e modalità di valutazione sono fissati dalla legge³¹.

Il contraddittorio con il contribuente è attivato indipendentemente dal tipo di rilievo. Non rientrano nell'ambito di questo procedimento i recuperi di maggiore imposta a seguito di liquidazione formale da parte dell'Ufficio.

La procedura inizia con un avviso di rettifica, che l'Ufficio deve notificare entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello per il quale l'imposta è dovuta. La notifica è formale e va eseguita personalmente al contribuente o al legale rappresentate in caso di società, con onere a carico dell'Ufficio in sede di eventuale contenzioso con il contribuente di dimostrare la regolarità dell'adempimento. Il contenuto dell'avviso di rettifica è stabilito dalla legge; al contribuente sono comunicati la maggiore base imponibile, le imposte dovute, le sanzioni risultanti, distinguendo per annualità e tipologia, e le motivazioni dei rilievi. L'Ufficio ha l'obbligo di comunicare al contribuente tutti gli elementi in proprio possesso, necessari per predisporre la propria difesa. Il Consiglio di Stato nella sentenza del 30/06/2000 n. 184102 afferma, ad esempio, che l'Ufficio ha il dovere di comunicare al contribuente gli elementi che esso ha potuto raccogliere presso terzi nell'esercizio del potere di comunicazione, se il contribuente lo richiede.

Nell'avviso di rettifica il contribuente è informato della possibilità di farsi assistere da un consulente di sua scelta e viene invitato a presentare le proprie osservazioni sui rilievi. A fronte della presentazione di memorie difensive, l'Ufficio risponde al contribuente su un formulario intitolato "risposta alle osservazioni del contribuente" e può annullare, ridurre, confermare o riformulare il rilievo. In questo ultimo caso la rettifica viene mantenuta sulla base di un testo diverso da quello iniziale e vengono dati ulteriori 30 giorni per la presentazione di nuove memorie difensive.

La procedura per la formalizzazione degli accertamenti dell'Ufficio disciplinata dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal, oltre a caratterizzarsi per la necessaria fase di contraddittorio tra l'Ufficio e la parte precedente alla formulazione della pretesa definitiva, produce degli effetti sul piano dell'onere della prova in sede di eventuale contenzioso. Se le osservazioni difensive del contribuente sono rigettate, l'Ufficio ha l'obbligo di motivare la sua risposta e deve assolvere davanti al giudice, nella eventuale fase contenziosa, l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa. La mancata produzione di osservazioni da parte del contribuente equivale ad una accettazione che mette fine alla procedura di rettifica e l'imposta viene calcolata in funzione delle basi imponibili e dell'imposta indicate nell'avviso di rettifica; in sede di contenzioso ricadrà sul contribuente l'onere di provare davanti al giudice l'illegittimità dell'accertamento.

³¹

L'uso di questa tipologia di accertamento, attraverso il procedimento della rettifica in contraddittorio, è limitato ai casi in cui, per due anni consecutivi, l'imponibile determinato induttivamente supera di almeno un terzo il reddito complessivo dichiarato. Il contribuente riceve una comunicazione preventiva in cui sono indicate la natura e le ragioni della rettifica, con l'invito a presentare le proprie osservazioni entro trenta giorni. Potrà contestare la quantificazione del reddito, attribuendo una diversa valenza reddituale ai beni; può dare prova che il proprio tenore di vita è giustificato dal capitale posseduto, con l'avvertenza che esibendo gli estratti conti bancari la Amministrazione potrà ulteriore giustificazione dei versamenti effettuati.

Nell'ambito del procedimento di rettifica in contraddittorio, il contribuente può chiedere all'Ufficio di sottoporre la lite alla Commissione dipartimentale delle imposte dirette e delle imposte sul giro d'affari, ovvero, a seconda dell'imposta oggetto di rettifica, alla Commissione dipartimentale di conciliazione per i diritti di registrazione e l'imposta di solidarietà sul patrimonio. La prima è composta da un magistrato dell'ordine amministrativo, tre agenti della Direzione dei servizi fiscali e quattro rappresentanti dei contribuenti; la seconda è invece composta da un magistrato dell'ordine giudiziario, tre agenti della Direzione dei servizi fiscali e quattro rappresentanti dei contribuenti tra cui un notaio. La consultazione riguarda in modo esclusivo questioni di fatto, come la valutazione del carattere normale di una remunerazione o del valore probante o meno di una contabilità. Dopo avere esaminato la pratica e sentiti l'Amministrazione ed il contribuente, le Commissioni esprimono un parere che può rifarsi alla posizione dell'Amministrazione Finanziaria o del contribuente, o anche definire una propria soluzione. Il parere non ha carattere decisionale e non rileva sul piano dell'onere della prova. L'onere della prova, per principio, ricade, davanti al giudice, sulla Amministrazione Finanziaria, tenuta a dare evidenza delle ragioni dell'accertamento. L'unica eccezione in cui, a seguito di un parere della Commissione che conferma i rilievi dell'Ufficio, l'onere della prova ricade sul contribuente è la fattispecie di irregolare tenuta della contabilità o di omessa presentazione della stessa nel corso del controllo. L'Ufficio non sarà quindi tenuto a dare evidenza davanti al giudice delle irregolarità riscontrate nella contabilità, tali da giustificare il giudizio di irregolarità, ovvero della circostanza per cui la contabilità non è stata presentata in sede di controllo.

La procedura d'imposizione d'Ufficio è delimitata per legge a situazioni di grave irregolarità in capo al contribuente: l'omessa presentazione della dichiarazione, la mancata risposta ad una richiesta di chiarimenti o di giustificazioni, l'opposizione ad un controllo fiscale, la mancata designazione in Francia di un rappresentante fiscale entro il termine di novanta giorni dalla domanda di regolarizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Questa procedura di accertamento comporta una determinazione unilaterale dell'imposta e l'attribuzione in sede contenziosa in capo al contribuente dell'onere di provare che la determinazione dell'Ufficio non è corretta. Per completezza va detto che il carattere per così dire sanzionatorio di questa procedura è in parte stemperato da alcune disposizioni. In primo luogo, la procedura di accertamento ha inizio con la notifica al contribuente di un avviso che intima alla regolarizzazione della propria situazione; se il contribuente risponde nei termini non può essere passibile di accertamento d'Ufficio. Nel caso di una rettifica d'Ufficio che fa seguito ad un esame della situazione personale del contribuente, l'Amministrazione o il contribuente possono chiedere il parere della Commissione dipartimentale e a questo punto si instaura il contraddittorio tra Ufficio e contribuente. Il contribuente è avvisato degli elementi e dei metodi utilizzati per il calcolo della imposizione d'ufficio con un avviso di rettifica, cui fa seguito la messa in riscossione. L'avviso di rettifica è inoltrato almeno trenta giorni prima della messa in riscossione, ma ciò non significa che, qualora il contribuente presenti delle osservazioni, l'Amministrazione è tenuta a rispondere entro i tempi dell'avvio del procedimento di riscossione.

Nel caso del procedimento d'imposizione d'Ufficio, l'Amministrazione è libera nella scelta del metodo da utilizzare per il calcolo della base imponibile: può utilizzare il tariffario previsto all'articolo 168 del Code General des impôt, calcolando il reddito sulla base di elementi significativi del tenore di vita del contribuente; possono essere utilizzate le dichiarazioni precedenti, le informazioni richieste al contribuente; ovvero la base imponibile può essere calcolata in base alle spese che il contribuente ha sostenuto nell'anno. Nell'eventuale contenzioso successivo, davanti al giudice, al contribuente è posto l'onere di provare l'infondatezza delle determinazioni, dimostrando che i risultati

considerati dalla Amministrazione sono errati, o contestando il metodo applicato. Se il metodo risulta viziato in via di principio, il giudice ordina l'annullamento delle imposizioni contestate; se il metodo è solo sommario, il giudice ordina un supplemento d'istruttoria.

Par. 4 Il sistema francese di tutela giudiziale nel settore tributario

Nel sistema tributario francese, l'accesso al sistema di tutela giudiziale è azionabile per il contribuente solo dopo avere esperito la via del ricorso amministrativo davanti agli Uffici della Amministrazione Finanziaria. Il ricorso amministrativo è obbligatorio ai fini dell'esercizio dell'azione giudiziale e vincolante in merito all'oggetto della stessa. Non sono infatti ammessi davanti al giudice motivi ulteriori rispetto a quelli precedentemente avanzati nel ricorso amministrativo. Il sistema è fortemente rivolto alla deflazione del ricorso giurisdizionale, che è controproducente tanto per il contribuente quanto per la Amministrazione Finanziaria. Si preferisce, pertanto, che sia la Amministrazione Finanziaria a fronteggiare per prima i motivi di opposizione del contribuente avverso gli atti amministrativi, di modo che sia possibile correggere gli eventuali errori commessi nel corso del procedimento, e lasciare al giudice solo le posizioni su cui è presente un diverbio di posizioni tra contribuente e Ufficio. Il ricorso amministrativo, si noti, interviene dopo un procedimento di accertamento che, nella maggior parte dei casi, contiene al suo interno una fase di contraddittorio tra l'Ufficio ed il contribuente, e costituisce quindi un secondo momento di confronto tra la Amministrazione ed il contribuente volta a evitare lo scontro giudiziale.

I rimedi giudiziali nell'ordinamento francese sono di tre tipi: il contenzioso di imposizione, l'azione di annullamento, il contenzioso sulla riscossione.

Il contenzioso di imposizione, disciplinato dagli articoli L 190 e seguenti del Livre des procédures fiscal, è attribuito al giudice amministrativo ed al giudice ordinario, i quali constano entrambi di due gradi di merito. Il terzo grado, che è un giudizio di legittimità, fa capo, rispettivamente, al Consiglio di Stato per il contenzioso tributario amministrativo e alla Corte di Cassazione per il contenzioso davanti al giudice ordinario. La giurisdizione è distinta in ragione della tipologia di imposta: le vertenze in materia di imposte dirette ed Iva sono di competenza del giudice amministrativo, mentre al giudice ordinario sono attribuite le controversie relative all'imposta di registro, imposta di successione e donazione. I due settori giudiziali operano in materia tributaria seguendo le regole di procedura del processo tributario disciplinate dal Livre des procédures fiscal, agli articoli L 190 e seguenti, con un necessario rinvio, per quanto non espressamente disciplinato, rispettivamente, al Codice di procedura amministrativa ed al Codice di procedura civile.

La posizione della dottrina francese sulle peculiarità della bipartizione di competenza tra giudice amministrativo e ordinario non è uniforme. Da una parte si evidenzia come giudice amministrativo e giudice ordinario svolgano la stessa funzione di giudice tributario, regolata da una disciplina di settore unica, che è il Livre des procédures fiscal. Parte della dottrina sottolinea l'influenza presente, in capo ai due giudici, amministrativo ed ordinario, nel modo di operare e di decidere le vertenze secondo i canoni del settore di appartenenza³².

³² Cyrille David, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003; P. Marchessou, Il giusto procedimento tributario in Europa, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003.

La caratteristica principale del contenzioso di imposizione è di presentarsi come un contenzioso pieno classico, in cui il giudice è chiamato ad esaminare la rivendicazione dei diritti del contribuente di fronte alla pretesa dell'Amministrazione. L'illegalità dell'imposizione è contestata a supporto dell'affermazione dei diritti del cittadino, per la tutela delle prerogative personali. L'articolo L 190 del Livre des procédures fiscal, in vigore ad oggi, dispone che i ricorsi giudiziari in materia di imposte sono finalizzati alla correzione di errori commessi da parte degli Uffici nella determinazione della base imponibile e nella liquidazione dell'imposta, al fine di tutelare i diritti che sono riconosciuti al contribuente dalle disposizioni di legge e dai regolamenti³³.

E' largamente condivisa, nella dottrina francese³⁴, la consapevolezza del ruolo rilevante ricoperto dalla giurisprudenza nella tutela del contribuente, per il modo in cui il contenzioso è connotato, fondato sul rispetto della Costituzione e sulla difesa delle libertà fondamentali del cittadino. All'interesse di cui l'Amministrazione Finanziaria è portatrice ed alle prerogative del singolo è riconosciuto, su un piano paritetico, una legittima ragione d'essere; nel momento in cui tuttavia la Amministrazione commette violazione delle norme procedurali, prevalgono le prerogative individuali e il provvedimento impositivo è conseguentemente annullato.

Riguardo gli aspetti procedurali più rilevanti, va evidenziato che il giudice tributario è vincolato dall'oggetto della domanda e non decide ultra petita. Nell'ambito dell'oggetto della domanda ha il potere di sollevare d'ufficio tutte le eccezioni formali e sostanziali per la soluzione della controversia, dopo avere informato le parti e chiedendo loro di presentare prima le loro osservazioni.

Gli ambiti entro cui è concesso alla Amministrazione di modificare la propria posizione nel corso del giudizio sono molto limitati. Il giudice ammette che la Amministrazione modifichi la base legale a fondamento della propria pretesa solo a condizione che il contribuente non sia privato di nessuna garanzia di difesa prevista dalla legge. L'ordinamento avverte, evidentemente, il problema di un ricorso giudiziale in cui alla Amministrazione deve essere permesso di difendersi, anche modificando in parte la base legale a giustificazione della propria pretesa; ciò non significa tuttavia, nell'ottica della parità tra le parti, non potere affermare dei limiti alla ridefinizione per la Amministrazione, che consistono nella tutela delle garanzie che l'ordinamento riconosce a favore del contribuente. Una interessante posizione, in proposito, è affermata dalla giurisprudenza con la sentenza del Consiglio di Stato del 01/12/2004 n. 259104.

Secondo il Consiglio di Stato la sostituzione dei motivi a fondamento dell'accertamento non è possibile, nel corso del giudizio, quando sulla questione il contribuente avrebbe avuto diritto di fare istanza alla Commissione Dipartimentale, ma sono decorsi i termini previsti dall'articolo R 59-1 del LPF per la richiesta del parere alla Commissione.

Le prerogative di difesa del contribuente, presenti nella fase dell'attività di accertamento, rappresentano di fatto un forte vincolo per la Amministrazione ai fini della modificazione della propria pretesa, nel corso del giudizio.

³³

Dispone l'articolo L 190 del Livre des procédures fiscal : "Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire"

³⁴

J. Grosclaude P. Marchesou, Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè editore, 2006 Milano.

I giudici amministrativi ammettono in materia tributaria il ricorso per annullamento degli atti regolamentari, che ha quindi un campo di applicazione limitato. Il giudizio è finalizzato alla richiesta di annullamento di un atto normativo, prima che la sua applicazione possa avere effetti negativi sul contribuente che agisce in giudizio e su tutti i potenziali destinatari. Al pari dei regolamenti, possono costituire oggetto di contraddittorio annullamento anche le istruzioni fiscali e le circolari, per violazione della legge o del regolamento che dovrebbero applicare.

Le pronunce registrate ad oggi evidenziano una certa preoccupazione della giurisprudenza a limitare questa forma di rimedio giudiziale, in particolare per l'aspetto che concerne la valutazione dell'interesse ad agire, che deve essere giustificato dal contribuente³⁵. Il ricorso viene giudicato ricevibile, ad esempio, se il contribuente è in grado di dimostrare che la applicazione di una circolare illegale, perché troppo favorevole ai contribuenti, produce una disparità di trattamento che incide sul piano della concorrenza tra imprese³⁶.

Il giudice amministrativo riconosce la propria competenza anche nel pronunciare l'annullamento di un provvedimento individuale che non sarebbe altrimenti impugnabile, come ad esempio il rifiuto della Amministrazione di ammettere l'assoggettamento di un contribuente all'Iva, privandolo quindi del diritto alla detrazione⁴⁴. Va peraltro evidenziato che l'evoluzione di questa giurisprudenza, ancora limitata, favorevole alla applicazione del giudizio di annullamento alla materia fiscale, può permettere al contribuente di ottenere l'annullamento di un atto amministrativo, ma non lo sgravio dell'imposta, quando l'atto amministrativo comporta la definizione di imposte dovute, che può essere disposto solo nell'ambito del contenzioso d'imposizione.

Il contenzioso da riscossione, previsto dall'articolo L 281 del Livre des procédures fiscal, concerne la regolarità del procedimento di riscossione. Per accedere a questa forma di ricorso giudiziale, come per il ricorso d'imposizione, è richiesto il preventivo ricorso amministrativo.

Par. 5 La giurisprudenza sull'esercizio dei poteri di controllo e sul contraddittorio precedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento francese l'apporto della giurisprudenza è assai rilevante nella affermazione del diritto di difesa. Allo scopo di evidenziarne il contributo, pare opportuno soffermarsi sulla analisi di alcune sentenze.

In materia di verifiche contabili, tra le prime e più significative pronunce del Consiglio di Stato c'è la sentenza del 21/05/1976, n. 94052, in cui è riconosciuta l'irregolarità del procedimento, in base agli articoli 1649 septies, 1649 septies F e 1649 quinquies A 2 del Code General des impôt, perché la verifica non è svolta presso l'azienda ed i documenti contabili sono acquisiti dal verificatore e successivamente controllati in Ufficio.

³⁵ Tra le sentenze più recenti, si segnala: CE 6 mars 2006 n. 262982, 9 et 10 s.-s., Syndicat national des enseignants et artistes: RJF 5/06 n. 573, concl. S. Verclytte BDCF 5/06 n. 66, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 05/06 p. 533; CE 26 juillet 2006 n. 284930, 8 et 3 s.-s., Sté Natexis Banques Populaires: RJF 11/06 n. 1421, concl. P. Collin BDCF 11/06 n. 142, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 11/06 p. 1053. In materia di ricorso al giudice amministrativo per eccesso di potere, è inoltre presente una interessante giurisprudenza in tema di legittimazione ad agire. Si veda, in particolare CE 23 mars 2005 n. 264997, 9 e 10, s.-s., Institut des avocats conseils fiscaux: RJF 06/05 n. 605, concl. L. Vallée BDCF 6/05 n. 82, in Bulletin Fiscal Francis Lefebvre 06/05 p.477.

³⁶ CE 04/05/1990 n. 674, Association freudienne.

Le norme richiamate sono disposizioni comuni alle imposte statali e locali, relative al potere di verifica contabile degli Uffici e al procedimento di rettifica in contraddittorio con il contribuente, ad oggi previsto dall'articolo L 55 del Livre des procédures fiscal, che è la procedura ordinaria di accertamento degli Uffici. L'articolo 1649 septies del Code General des impôt dispone che il mancato preavviso di inizio di verifica al contribuente, in cui l'Ufficio invita la parte a farsi assistere da un consulente, comporta la nullità dell'imposizione; la nullità è inoltre disposta dall'articolo 1649 septies F anche nel caso

in cui la durata della verifica presso la sede ecceda i limiti stabiliti dalla legge. Gli articoli di legge richiamati nella sentenza del Consiglio di Stato a fondamento della decisione non dispongono espressamente che l'omissione del contraddittorio nel corso della verifica produca la nullità del procedimento di imposizione. E' il Consiglio di Stato che, nell'ambito delle disposizioni che regolamentano l'esercizio del potere di verifica contabile, in un'ottica garantista per il contribuente, riconosce l'obbligatorietà del confronto quale elemento che consegue dal fatto che la verifica si svolga, appunto, presso la sede della attività. Il momento del contraddittorio tra il contribuente ed i verificatori viene quindi a qualificarsi come elemento insito e irrinunciabile del procedimento di verifica contabile, che per legge deve essere svolto presso la sede della attività economica, e quindi con una permanenza del verificatore che è al tempo stesso un esercizio del potere di accesso dell'Ufficio ma anche un dovere di rapportarsi con il contribuente verificato.

L'affermazione del diritto di difesa è tanto più significativa se si considera che l'articolo 1649 quinquies A 2 del Code général des impôts, nel contesto della normativa vigente all'epoca dei fatti, prevede già, come ad oggi, che la fase procedimentale successiva alla verifica, finalizzata alla formazione dell'atto impositivo, è un procedimento di rettifica in contraddittorio. La tutela già riconosciuta dalla legge nel contesto del procedimento di rettifica dell'Ufficio viene quindi estesa, anzi meglio anticipata, al momento in cui l'Ufficio fa uso dei propri poteri di controllo e acquisisce gli elementi probatori a fondamento della pretesa fiscale.

Le pronunce più recenti, a fronte una prassi amministrativa più attenta a non omettere durante una verifica il contraddittorio con il contribuente, sono di interesse perché approfondiscono alcuni aspetti relativi allo svolgimento del confronto tra contribuente e Amministrazione, per evidenziare all'interno dello stesso le garanzie che devono essere riconosciute al contribuente.

Il Consiglio di Stato con la sentenza del 30/12/2002 n. 231167 ha affrontato un delicato aspetto del confronto tra soggetto verificato e verificatori, nel corso delle verifiche, che riguarda l'obbligo degli stessi di rapportarsi a persone a ciò autorizzate dal contribuente. Nella fattispecie si tratta di una verifica ad una società, per cui il confronto può instaurarsi solo con i legali rappresentanti, o soggetti dagli stessi autorizzati. Afferma il Consiglio di Stato: *“Le débat orale et contradictoire peut être mené par le vérificateur soit avec les mandataires sociaux, soit avec leurs conseils, préposés ou mandataires de droit ou de fait”*.

La posizione del Consiglio di Stato è ripresa dalla Corte Amministrativa d'Appello di Marseille nella sentenza del 24/03/2005 n. 02-188645 la quale riconosce che la verifica contabile è invalida se il confronto si svolge con una persona che alla data del controllo non possiede la qualifica di amministratore e non ha alcun mandato a rappresentare la società. La società nella fattispecie, anteriormente all'instaurarsi della verifica, ha regolarmente provveduto a dare comunicazione all'Ufficio, con i formulari in uso, della sostituzione dell'amministratore, indicando il nome del nuovo incaricato. La massima afferma: *“La vérification de la comptabilité d'une société est irrégulière*

dans le cas où le débat oral et contradictoire a été mené avec une personne qui, à la date des opérations de contrôle, n'était plus gérante et ne bénéficiait d'aucun mandat l'habilitant à représenter la société, alors que le nom du nouveau gérant figurait sur l'exemplaire Cerfa de déclaration de modification des organes sociaux destiné aux services fiscaux ".

Altre pronunce interessanti, in materia di esercizio del potere di verifica, riguardano la acquisizione, durante la stessa, di documentazione da soggetti terzi, per cui il confronto che è obbligatorio nel corso della verifica va esteso anche agli ulteriori elementi acquisiti dai soggetti terzi. Tra le sentenze più recenti si segnala la pronuncia della Corte d'Appello di Nantes del 10/11/2004 n. 01-207146 in cui si afferma che l'acquisizione nel corso di una verifica di documenti dalla Autorità giudiziaria postula il confronto con il contribuente sugli stessi. La Corte d'Appello di Nantes precisa: *"L'administration est tenue, lorsque, faisant usage de son droit de communication, elle consulte au cours d'une vérification des pièces comptables détenues par l'autorité judiciaire, de soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire avec le contribuable. A défaut, les impositions découlant de l'examen de ces pièces sont entachées d'irrégularité."* In questa circostanza è disconosciuta alla Amministrazione la possibilità di utilizzare la documentazione trasmessa dal Tribunale, a supporto dei rilievi mossi contro il contribuente, per carenza di un preventivo confronto con il contribuente.

La sentenza del Consiglio di Stato n. 161379 del 27/02/1998 attribuisce una valenza differente all'omissione del confronto nel corso della verifica, in termini di conseguenze sulla legittimità del procedimento di controllo, a seconda che alla verifica faccia seguito un accertamento in rettifica in contraddittorio ovvero una procedura di accertamento d'Ufficio. Nelle fattispecie in cui, infatti, le irregolarità constatate sono così gravi, da comportare l'applicazione di una tassazione d'Ufficio, il Consiglio di Stato esclude che l'omissione del confronto comporti l'invalidità del successivo accertamento.

Un altro filone di giurisprudenza molto interessante, ai fini della presente ricerca, è costituito dalle sentenze che si occupano dei requisiti di regolarità formale degli avvisi di rettifica. La completezza della motivazione contenuta negli avvisi di rettifica, che aprono la rettifica in contraddittorio, è visto dai tribunali francesi come elemento assai rilevante ai fini della tutela del diritto di difesa del contribuente, perché solo conoscendo gli elementi su cui la Amministrazione fonda la propria pretesa è dato al contribuente di difendersi compiutamente.

Tra le sentenze più recenti, a dimostrazione del rigore che è imposto agli avvisi di rettifica, è significativa la pronuncia del Consiglio di Stato n. 271057 del 02/10/200647, in cui è giudicato irregolare l'avviso notificato alla parte. La rettifica dell'Ufficio riguarda la deduzione dei costi di affitto di un immobile da parte di una società, disconosciuti parzialmente dall'Ufficio perché eccessivi rispetto al valore locativo del bene. Secondo il Consiglio di Stato, l'avviso con cui l'Amministrazione Finanziaria informa la società che intende procedere al recupero dei costi, deve dare evidenza dei dati di mercato presi come termine di paragone; la Amministrazione ha quindi l'obbligo di specificare nell'avviso, con riferimento agli immobili presi come termine di raffronto, l'indirizzo degli stessi, la data dei contratti di affitto, le principali caratteristiche fisiche degli edifici, quali la superficie, l'anno di costruzione, ed il numero di vani. In mancanza di questi elementi, evidenzia il Consiglio di Stato, il contribuente è impossibilitato a formulare delle osservazioni utili a propria difesa. La massima della sentenza letteralmente riporta: *"Dès lors, n'est pas régulièrement motivée une notification de redressement qui précise le nom du propriétaire et du locataire, ainsi que l'adresse et la date du contrat de bail, les immeubles retenus comme termes de comparaison, dont elle mentionne le taux de rentabilité moyen, mais ne comporte aucune mention des principales caractéristiques physiques de ces bâtiments, ces lacunes étant de nature à priver le contribuable de la*

possibilité de formuler ses observations de façon utile.“ La sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Bordeaux del 16/02/2006 n. 02-53648 è conforme, quanto al rigore della motivazione delle riprese fiscali indicate negli avvisi di rettifica. In questa circostanza viene riconosciuto dal giudice, a favore del contribuente, che le indicazioni dell’avviso di rettifica sono carenti, in quanto riportano l’ammontare complessivo di costi non riconosciuti deducibili, senza alcuna indicazione che identifichi quali sono le fatture alle quali i costi sono riferiti. Di interesse è anche un’altra sentenza, della Corte Amministrativa di Appello di Marseille pronunciata il 28/03/2006 n. 03-100049, in cui è giudicata come non conforme alla legge la notifica di un avviso di rettifica che si limiti a rinviare alla verifica contabile eseguita presso la sede della società, indicando solo gli importi dei rilievi, quando il destinatario dell’avviso è il socio unico di una società unipersonale a responsabilità limitata, che non esercita la funzione di amministratore e non è quindi partecipe della gestione della società. Afferma la Corte Amministrativa di Appello di Marseille: *“Une notification de redressement adressée à l’associé inique non gérant d’une Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) qui se borne à indiquer qu’elle fait suite à la vérification de la comptabilité de la société et mentionne simplement le montant des redressements mis à sa charge, sans contenir aucune référence aux rehaussements apportés aux bénéficiaires sociaux, ne peut être regardée comme étant suffisamment motivée au regard des exigences de l’article L 57 du LPF dès lors qu’elle ne fait pas connaître au contribuable les motifs de droit et de fait justifiant ces redressements”.*

Sul contenuto dell’avviso di rettifica è inoltre significativa la posizione del Consiglio di Stato, riguardo alle informazioni acquisite da terzi. Nella sentenza del 16/11/200550 si afferma che l’avviso di rettifica deve indicare in modo esplicito la fonte delle informazioni utilizzate per determinare la base imponibile. *“L’administration doit indiquer de manière explicite l’origine des renseignements recueillis dans l’exercice de son droit de communication et utilisés pour établir les bases d’imposition. Une notification de redressement qui ne comporte aucune indication explicite concernant l’origine de ces renseignements n’apporte pas au contribuable une information suffisante quant à cette origine, alors même qu’elle énonce précisément la teneur de ces renseignements.* “

Nella sentenza del Consiglio di Stato del 23/11/1992 n. 64305 è precisato che l’indicazione dell’origine e del tenore delle informazioni acquisite è fondamentale per la tutela del diritto di difesa del contribuente, che, essendo a conoscenza degli elementi in possesso dell’Amministrazione potrà pertanto chiederne copia anteriormente alla notifica dell’atto definitivo. *“L’administration est tenue d’informer le contribuable de l’origine et de la teneur des renseignements qu’elle a recueillis auprès de tiers, notamment dans l’exercice de son droit de communication, et utilise pour procéder aux redressements, afin que l’intéressé puisse demander la communication des pièces en cause avant la mise en recouvrement.* “

Nella giurisprudenza del Consiglio di Stato è inoltre significativa la posizione ad oggi consolidata di rigore formale sulla notifica dell’avviso di rettifica. Tra le pronunce più recenti, si segnala la sentenza del 07/07/2006 n. 27719951, che riguarda la notifica di un avviso di rettifica in materia di Iva ad una società. Il Consiglio di Stato afferma che un accertamento in materia di IVA, su operazioni poste in essere da una società, deve essere notificato alla società stessa e non è quindi conforme alla legge una notifica indirizzata ai soci, presso la sede. La sentenza dispone : *“Il résulte des dispositions des articles 283, 1 du CGI et L 57 du LPF qu’une notification de redressement en matière de TVA à raison d’opérations réalisées par une société ne peut être régulièrement adressée qu’à cette société, et non à ses associés pris en cette seule qualité. Dès lors, une notification de redressement portant sur la TVA due par une société en nom collectif adressée aux seuls*

associés de celle-ci est irrégulière, alors même qu'elle est parvenue au siège de la société et que les gérants ont pu s'entretenir avec le vérificateur lors de la vérification de comptabilité dont la société a fait l'objet. “

La rilevanza del contraddittorio difensivo nella fase amministrativa dell'accertamento è evidenziata anche da quella giurisprudenza che riconosce l'obbligatorietà di instaurare la rettifica in contraddittorio anche al di fuori del settore delle imposte dirette, per il quale è tassativamente previsto dalla legge. La giurisprudenza riconosce infatti l'applicazione della rettifica in contraddittorio anche nell'ambito delle imposte locali. Afferma la Corte d'Appello di Paris del 13/04/2006 n. 03-3039: *“Si les dispositions de l'article L 56 du LPF excluant l'application de la procédure de redressement contradictoire en matière de fiscalité locale, ne dispensent pas l'administration du respect des obligations découlant du principe général des droits de la défense, ce principe ne l'oblige pas à répondre aux observations présentées par le contribuable à la suite d'un redressement de ses bases d'imposition de taxe professionnelle”*.

Sull'obbligo al confronto tra il contribuente e l'Amministrazione nel procedimento di esame della situazione fiscale personale del contribuente, tra le sentenze più recenti, è significativa la pronuncia della Corte Amministrativa di Appello di Paris del 13/04/2006 n. 03-303953, in cui si afferma che l'avvio della richiesta formale di giustificazione deve essere preceduta da un contraddittorio quando l'incongruenza tra il reddito dichiarato e le spese sostenute è affermata in base ad una stima forfettaria di queste ultime. Afferma la sentenza: *“Lorsque l'administration taxe d'office un contribuable, à l'issue d'un examen de sa situation fiscale personnelle, à raison du solde créditeur de deux balances des espèces, provenant pour partie d'une évaluation forfaitaire des dépenses de train de vie, sans débattre de ce point avec le contribuable avant l'envoi de la demande de justification, l'examen ne revêt pas un caractère contradictoire et les sommes afférentes à cette évaluation doivent être distraites des bases imposables du contribuable.”*

Va precisato, a completamento del quadro giurisprudenziale, che, in forza di un orientamento consolidato della giurisprudenza, è in capo alla parte, che fa valere i diritti garantiti dalla legge, l'onere di dimostrare la violazione delle norme procedurali da parte dell'Ufficio. Tra la giurisprudenza più recente è significativa la sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Parigi del 09/02/2006, n. 03-287554, in cui un contribuente contesta l'incompletezza di un avviso di rettifica, privo di alcuni fogli intercalari, dell'indicazione dell'anno interessato alla rettifica, dell'imposta richiesta e della motivazione. Secondo la Corte, il motivo di ricorso non è sostenuto da una evidenza probatoria, in quanto la parte si è limitata a presentare la domanda con cui ha chiesto all'Ufficio una copia dell'avviso, ma non ha prodotto l'avviso inizialmente ricevuto. In una simile circostanza, secondo il giudice, mancano gli elementi in base ai quali si possa affermare con certezza che l'avviso ricevuto dal contribuente non è completo. E' affermato nella sentenza: *“Le contribuable ne justifie pas son affirmation en se bornant à faire valoir qu'il a adressé au service des impôts une demande aux fins d'obtenir la copie des intercalaires prétendument manquants.”* Dello stesso tenore è la sentenza del Consiglio di Stato del 15/05/2006, n. 26716055, in cui viene rigettato il motivo di ricorso presentato dal contribuente, che contesta di non avere potuto esercitare, nel corso di una verifica contabile, il diritto riconosciuto dalla legge di rivolgersi al superiore gerarchico dei verificatori. Anche in questa circostanza la parte non ha presentato alcuna evidenza probatoria sul diniego di audizione da parte del superiore. E' affermato nella sentenza il Consiglio di Stato: *“Un contribuable ne peut prétendre avoir été privé de la garantie offerte par la charte du contribuable permettant d'obtenir un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur tous les points où persiste un désaccord avec ce dernier s'il n'a, à aucun moment de la procédure de vérification, manifesté son intention de demander à bénéficier de cette garantie”*.

Una tematica interessante riguarda il valore giuridico delle indicazioni che sono contenute nella carta del contribuente verificato, che non è una legge dello Stato ma semplicemente una raccolta di prassi, integrata anche dalla giurisprudenza, sulla verifica contabile. La posizione giurisprudenziale ad oggi è cautelativa, e nega che la violazione di ogni disposizione di prassi contenuta nella carta del contribuente possa comportare l'invalidità della istruttoria. A titolo esemplificativo si può citare la sentenza del Consiglio di Stato del 05/01/2005 n. 254556, relativa alla prassi dell'Ufficio di indicare in apertura di verifica il nome del funzionario cui il contribuente può rivolgersi per instaurare durante il controllo un ricorso gerarchico. Il Consiglio di Stato riconosce che l'omessa indicazione del nome del funzionario non comporta la nullità della procedura, come anche nel caso in cui il contribuente non venga informato del fatto che il funzionario prima indicato sia sostituito da un altro. Afferma infatti il Consiglio di Stato: *“La charte du contribuable vérifié n'oblige l'administration ni à notifier le nom de l'interlocuteur départemental ni à informer le contribuable de remplacement de l'interlocuteur en cour de vérification*⁵⁶.” In modo analogo, in base alla sentenza della Corte Amministrativa di Appello di Parigi del 09/03/2000 n. 972226 non costituisce una violazione di carattere sostanziale la presenza di indicazioni non corrette sull'iter processuale sulla carta del contribuente consegnata alla parte.

Par. 6 Conclusioni

Nell'esperienza francese la partecipazione del contribuente all'accertamento, rispetto alla classificazione presentata nel capitolo iniziale, è presente sia nella forma del contraddittorio difensivo che per legge anticipa la formalizzazione dell'avviso di accertamento, sia nel significato di collaborazione durante la fase dell'istruttoria, nelle fattispecie di esercizio di poteri particolarmente incisivi, quali la verifica fiscale e l'esame della posizione fiscale delle persone fisiche. Il contraddittorio difensivo si caratterizza per la comunicazione del contenuto dell'avviso di accertamento prima della formale adozione, circostanza che permette un pieno esercizio del diritto di difesa al contribuente; la partecipazione del contribuente all'esercizio dei poteri istruttori permette un esame congiunto e quindi un confronto sui documenti acquisiti.

La partecipazione del contribuente alla attività di accertamento è tutelata sia nella forma del contraddittorio difensivo che della partecipazione collaborativa, viste, entrambe, come espressione del diritto di difesa del contribuente. Alla violazione delle norme procedurali relative al contraddittorio la giurisprudenza riconosce la conseguenza della invalidità dell'avviso di accertamento; sono invalidi la verifica fiscale e l'esame della posizione fiscale delle persone fisiche se il contribuente non è ammesso a partecipare.

L'esperienza francese sulla tutela procedimentale del contribuente nell'accertamento è molto significativa. Il riconoscimento della centralità del diritto di difesa è fondato su una univoca giurisprudenza, che si rifà ai valori costituzionali e alle prerogative di libertà riconosciute alla persona.

Capitolo III

I diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza del Regno Unito

Par. 1 Il quadro istituzionale, il principio di legalità e la affermazione di principi generali che regolano l'agire amministrativo

Nel quadro dei Paesi Europei, l'esperienza del sistema giuridico inglese è molto peculiare, essendo il Regno Unito un paese di common law, e in più un Paese ancora ad oggi impostato sul modello di monarchia parlamentare, con un sovrano che è parte del potere legislativo, amministrativo e giurisdizionale, accanto alle istituzioni quali il Parlamento bicamerale, il Governo ed i Tribunali cui gli stessi poteri sono rispettivamente attribuiti. Nel Regno Unito non è presente una costituzione scritta, ossia un documento che includa in modo complessivo i principi di carattere generale che regolano l'esercizio dei pubblici poteri. In sua vece la dottrina e la giurisprudenza riconoscono la rilevanza di documenti normativi anche risalenti nel tempo che affermano principi divenuti fondamentali nel sistema di common law, e riconoscono la presenza di convenzioni costituzionali nei rapporti tra le istituzioni. La dottrina inglese e internazionale si sono più volte soffermati sullo studio del modello istituzionale inglese, in particolare rispetto al principio di ripartizione dei poteri, affermato nei Paesi Europei continentali, e al principio di legalità, che concerne il ruolo della legge nelle funzioni istituzionali, ed in primo luogo in quella amministrativa e di governo³⁷. Secondo il principio di separazione di poteri, di origine francese, la ripartizione del potere legislativo, amministrativo e giudiziario tutela la libertà dei cittadini ed il rispetto delle prerogative proprie di ciascuno, in quanto l'esercizio di ciascun potere costituisce un limite e un sistema di controllo sull'esercizio degli altri poteri statali. Nel Regno Unito la dottrina nazionale osserva, in effetti, che è difficile poter affermare sussista a livello istituzionale un principio di separazione dei poteri, perché i poteri non sono attribuiti in modo separato a istituzioni indipendenti, aventi la stessa rilevanza, ossia lo stesso peso all'interno della struttura statale. Il Regno Unito ha visto nella sua storia l'affermarsi del potere del Parlamento accanto a quello del Sovrano, quindi un bipolarismo di poteri legato alle figure del Monarca e del Parlamento bicamerale, costituito dalla House of Lords e dalla House of Commons. Monarca e Parlamento sono ad oggi compartecipi del momento legislativo, per quel che concerne la legislazione primaria, detta Statute o anche Acts of Parliament, che costituisce la fonte normativa più elevata del Paese. Il Monarca nomina il Primo Ministro ed in questo modo, in via indiretta, sovrintende la amministrazione del Paese, tanto che i funzionari pubblici sono considerati funzionari del Sovrano. Il primo Ministro nomina i Ministri, tra i Parlamentari. Sulla qualificazione del potere giudiziale sussistono alcune perplessità da parte della dottrina inglese, e anche internazionale, soprattutto per quanto riguarda l'elemento fondamentale della indipendenza. Storicamente le funzioni di tipo giurisdizionale sono qualificate come emanazione del potere del sovrano, ossia un potere un tempo attribuito al sovrano e ad oggi esercitato dai Tribunali per suo conto. Ciò ha comportato fino a tempi abbastanza recenti una certa difficoltà da parte delle Corti nell'accogliere i ricorsi dei cittadini contro gli organi amministrativi, vedendo la Amministrazione come emanazione di quel potere del sovrano di cui le Corti stesse vivono.

³⁷ Adam Tomkins, *Public Law, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003*

La posizione può tuttavia ad oggi dirsi superata, in seguito alla affermazione della dottrina giudiziale che riconosce il potere di invalidare gli atti amministrativi, attraverso l'istituto del *judicial review*³⁸.

Nel quadro istituzionale inglese è il Parlamento l'organo centrale, rappresentativo e garante dei cittadini, perché in base alle convenzioni costituzionali ha la funzione di controllare l'operato del Governo. Il controllo è esercitato in modo continuo e diretto sui Ministri, che possono essere scelti dal Primo Ministro solo tra i membri delle due Camere parlamentari³⁹. La peculiarità del sistema inglese sta nel fatto che è in primo luogo il Parlamento, in modo diretto, e non la legge emanata dallo stesso, a fungere da strumento di controllo sul Governo. La presenza di questo controllo diretto ha fatto sì che i limiti normativi volti a regolare l'attività amministrativa rivestano invero una importanza minore. La legge in realtà piuttosto di costituire vincoli volti a garantire il corretto agire amministrativo (come succede nei Paesi in cui l'operato amministrativo è rigorosamente legato al principio di legalità inteso come rispetto della legge scritta del Parlamento) assolve la funzione di legittimare tale potere conferendo una ampia discrezionalità all'agire della Amministrazione, soggetta al controllo diretto del Parlamento. Il principio di legalità nell'esperienza anglosassone è quindi, storicamente, da intendersi in senso formale e non materiale⁴⁰, perché consiste nella attribuzione di funzioni e competenze all'apparato amministrativo; con la legittimazione deriva alle autorità amministrative una ampia discrezionalità, che non ha vincoli materiali nella legge del Parlamento.

Con l'affermazione del *judicial review*, il principio di legalità dell'agire amministrativo viene oggi ad assumere un significato diverso, in quanto fermo restando il concetto di legalità come esercizio di un potere conferito dalla legge, vengono indicati dal giudice amministrativo dei canoni legali di esercizio delle pubbliche funzioni, ossia delle regole da seguire nell'esercizio del potere decisorio, che corrispondono in primo luogo ai principi di giustizia naturale⁴¹

³⁸

D'altro lato, tuttavia, ancora ad oggi per common law si riconoscono alle istituzioni di governo prerogative powers, ossia poteri del tutto discrezionali che un tempo erano prerogativa del sovrano nell'esercizio delle funzioni di tipo amministrative, ad oggi ancora invocati, in talune circostanze, dalle istituzioni di governo. E' una tradizione che stenta a finire, la quale risente fortemente del potere straordinario che era in capo al Sovrano nel governo del Paese e che i Ministri, anche in epoche abbastanza recenti, vivono come proprio per l'investitura ricevuta dal Monarca nell'esercizio delle proprie funzioni. Per common law, i giudici riconoscono le prerogative power ossia la possibilità per le istituzioni amministrative di agire in modo discrezionale, ove la legge nulla preveda. E sempre per common law, è affermato che il Sovrano non sbaglia, che il suo operato discrezionale è giusto, e non è soggetto al giudizio delle sue Corti.

³⁹

La responsabilità dei Ministri nei confronti del Parlamento è in primo luogo in senso collettivo, ossia ogni Ministro risponde davanti al Parlamento per le scelte politiche del Governo. Ciò significa che la politica di governo è in sé unitaria e quindi chiara per il Parlamento che deve verificarla. I Ministri dissenzienti sono chiamati ad appoggiare comunque la politica approvata dalla maggioranza del Governo, o altrimenti a dimettersi. C'è poi la responsabilità personale, sempre di tipo politico e non legale, di ciascun Ministro per decisioni proprie e per l'attività del proprio Dipartimento, responsabilità che potrebbe arrivare fino alle dimissioni del Ministro.

⁴⁰

Tra i precedenti, il principio di legalità, che ha una origine di common law, è affermato in particolare in Entick v Carrington (1765) 19 St Tr 1029.

⁴¹

Riporta M. Fordham, Judicial review handbook, third edition, Oxford Portland Oregon, 2001, p. 21: "By judicial review the Administrative Court supervises the way public bodies approach their functions... Judicial review is a central feature of administrative law (public law). By judicial review, the judiciary assumes the constitutional responsibility of curbing abuses of executive power. This safeguard promotes the public interest, ensuring that public bodies are not above the law, and protecting the rights and interests of those affected by uses and abuses of powers. Judicial review is a special supervisory jurisdiction which is different from ordinary (adversarial) litigation between private parties. The Courts approach the supervisory jurisdiction in a special way. In a nutshell, the question is not whether the Court may disagree with what a public body has done. Rather, the question is whether the public body's approach is flawed by reason of some recognisable public law wrong".

In questo modo il giudice amministrativo, che non si sostituisce alla autorità amministrativa nell'esercizio di poteri che le sono propri, indirizza l'operato della pubblica amministrazione verso i canoni di legalità.

Questo sviluppo giurisprudenziale, a partire da circa quaranta anni, ha portato alla affermazione di principi di carattere generale che riguardano la generalità dei provvedimenti amministrativi. Nell'ordinamento inglese non si distingue, in effetti, tra provvedimenti di fonte amministrativa aventi carattere generale, come i regolamenti ossia la normativa di fonte secondaria delegata dalla legge, ed i provvedimenti invece rivolti verso i singoli. I principi affermati dalla High Court nell'ambito del judicial review concernono l'una e l'altra casistica, l'operato delle amministrazioni centrali e la attività delle autorità amministrative locali.

La High Court riconosce l'obbligo di correttezza procedimentale nell'esercizio dei pubblici poteri, che significa non eccedere e non abusare del potere conferito dalla legge, agire secondo buona fede e con ragionevolezza⁴², ascoltando le parti coinvolte. Questi principi sono, per common law, delle regole di giustizia naturale, che si applicano tanto nel contesto dei procedimenti aventi carattere giudiziale, dove assumono il significato di imparzialità del giudice e garanzia del contraddittorio, quanto nei procedimenti di natura amministrativa.

L'abuso di potere, che comporta l'invalidità dei provvedimenti, è un uso non ragionevole da parte dell'Amministrazione del potere conferitole dalla legge. Il sindacato di non ragionevolezza dell'atto trova in effetti una applicazione non facile da parte della High Court, perché il rischio è quello di sovrapporsi a valutazioni sul contenuto proprio del provvedimento, e su scelte aventi carattere discrezionale, che sono di competenza dell'autorità amministrativa. La direzione che la High Court ha inteso seguire è di dichiarare illegittimi, per abuso di potere, gli atti che violano i principi riconosciuti come fondamentali, come la certezza del diritto ed il diritto alla tutela giurisdizionale. Lo sviluppo di questa giurisprudenza è significativo perché evidenzia la affermazione all'interno del common law di diritti e prerogative dei privati che riguardano il rapporto con le istituzioni pubbliche e l'esercizio dei pubblici poteri⁴³.

⁴² Nel caso *Westminster Corporation v London & North Western Railway* [1905] AC 426, 430 si afferma: "It is well settled that a public body invested with statutory powers ... must take care not to exceed or abuse its powers. It must keep within the limits of the authority committed to it. It must act in good faith. And it must act reasonably. The last proposition is involved in the second, if not in the first." Nel caso *R v Inland Revenue Commissioners, ex p Preston* [1985] AC 835, 862C si afferma: "Judicial review is available where a decision making authority exceeds its powers, commits an error of law, commits a breach of natural justice, reaches a decision which no reasonable tribunal could have reached, or abuses its powers." Nel caso *Bushell v Secretary of State for the Environment* [1981] AC 75, 95 B si afferma: "In exercising that discretion, as in exercising any other administrative function, they owe a constitutional duty to perform it fairly and honestly and to the best of their ability". Nel caso *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Doody* [1994] 1 AC 531 si afferma che l'obbligo di motivare le decisioni può costituire un ulteriore requisito procedimentale; si tratta infatti di un obbligo specifico di certi processi decisionali, che non è visto come un requisito di carattere generale.

In dottrina si veda: A. Tomkins, *Public Law*, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003; M. Fordham, *Judicial review handbook*, third edition, Oxford Portland Oregon, 2001.

⁴³ I casi più significativi, evidenziati dalla dottrina inglese, sono i seguenti: *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Leech*; *R v Lord Chancellor, ex parte Witham*; *R v Secretary of State for the Home Department, ex parte Simms*; *R v Cambridge Health Authority, ex parte B*. Le vertenze sono promosse invocando il vizio di non ragionevolezza della normativa di fonte amministrativa, delegata dalla legge. Nel caso *R v Secretary of State for the Home Department*, la Corte ha invalidato un regolamento che autorizza il direttore di una prigione a non far recapitare la posta inviata dai detenuti, riconoscendo come principi costituzionali (non scritti) le prerogative dei cittadini offese dall'esercizio del potere discrezionale amministrativo. Un commento alla sentenza è riportato in *Public law*, di A. Tomkins, p. 184.

Riguardo il principio di contraddittorio, la High Court non riconosce che il confronto con la parte sia un obbligo tassativo per la Amministrazione, tale da comportare come conseguenza, necessariamente, la invalidità del provvedimento. La garanzia del contraddittorio va, invece, contestualizzata anche sulla base delle disposizioni di legge⁴⁴. Un secondo momento importante nella affermazione dei principi di carattere generale che regolano l'esercizio della funzione amministrativa, accanto al procedimento giudiziale del judicial review, è l'introduzione nel 1998 della Convenzione Europea per i diritti dell'uomo con l'Human Rights Act.

Precedentemente alla emanazione della legge da parte del Parlamento, le Corti non applicavano la Convenzione, nonostante la stessa fosse già in vigore dagli anni '60, in base agli accordi internazionali; i cittadini in questo periodo dovevano pertanto appellare direttamente alla Corte Europea dei diritti dell'uomo per ottenere la tutela garantita dalla Convenzione. Con il recepimento da parte del Parlamento del contenuto della Convenzione è definita, all'interno dell'Human Right Act, la valenza di tali principi rispetto alla legge primaria ed i principi della convenzione iniziano a trovare una diretta applicazione nell'ordinamento del Regno Unito.

Dispone la sezione 3 dell'Human Rights Act: *"So far as it is possible to do so, primary legislation ... must be read and given effect in a way which is compatible with the Convention rights"*⁴⁵.

E' disposto che le Corti devono interpretare la legge in conformità ai principi riconosciuti dalla Convenzione. Ove ciò non fosse possibile, ossia in presenza di una discrasia tra Convenzione e legge nazionale, le Corti fanno una declaration of incompatibility, ossia una dichiarazione di incompatibilità, e la questione è devoluta al Parlamento che decide se mantenere la norma nazionale, in contrasto con i principi della Convenzione, modificarla oppure abrogarla.

⁴⁴ Come riporta A. Tomkins, *Public Law, Clarendon Law series, Oxford University Press, 2003, p. 172*: "... it may well be the case that the aspects of procedural fairness that the rules of natural justice prioritize (that is, not being biased and hearing the other side) may not always be the ones that are most important: what makes a procedure fair may depend on the context, or on the subject-matter." Riporta lo stesso autore a p. 174: "It is easy to see where the ideas underpinning the rules of natural justice come from – they come from the judge's own experience. But it is rather less easy to apply these rules to the variety of decision-making procedures that public administrators and executive officials employ The point for us is simply to note that the apparent simplicity and straightforwardness of the rules of natural justice are deceptive. Indeed, as the controversies over procedure at recent public inquiries demonstrate, it can often be extremely difficult to know how the rules of natural justice should be applied in practice. Sometimes natural justice will require that the decision-maker provide those affected by her decision the opportunity of making oral as well as written representations, and at other times it will not. Sometimes natural justice will require that at an oral hearing those affected are legally represented, and at other time it will not. Sometimes there will be a right to cross-examine others, and other times there will not. Sometimes the decision-maker will be required to give reasons for her decision, and at other times not. And so forth." Sulla problematica tra i precedenti si veda: *R. v Secretary of State for the Environment, ex parte Kirkstall Valley Campaign* [1996] 3 All ER 304; *Franklin v Minister of Town and Country Planning* [1948] AC 87; *R v. Lord Saville, ex parte A* [2000] 1 WLR 1855; *Lloyd v McMahon* [1987] AC 625; *R v Board of Visitors of the Maze Prison, ex parte Hone* [1988] AC 379; *Bushell v Secretary of State for the Environment* [1981] AC 75. In dottrina, si veda anche: *Sir Richard Scott, Procedures at Inquiries: The duty to be fair, 1995, III Law Quarterly Review p. 596; Lord Howe, Procedure at the Scott Inquiry, 1996, Public Law, p. 445.*

⁴⁵ Letteralmente "Fino a quando sia possibile farlo, la legislazione primaria deve essere interpretata e applicata in modo compatibile con le convenzioni dei diritti umani"

La dichiarazione di incompatibilità non produce la abrogazione della legge, né la sua disapplicazione da parte delle Corti.

con i principi tutelati dalla Convenzione sono poste in termini di vizio di legittimità e non di abuso di potere. Questa posizione nuova è dovuta alla applicazione della sezione numero sei dell'Human Rights Act, che dispone: *"It is unlawful for a public authority to act in a way which is incompatible with a Convention right"*⁴⁶.

La dottrina anglosassone ritiene che per la violazione di principi diversi da quelli affermati dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo risultano ancora validi i precedenti anteriori al 1998.

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

L'ordinamento tributario inglese non ha codificato dei principi generali che regolano la attività della Amministrazione Finanziaria, né dispone i requisiti formali degli atti di accertamento.

Nella legge è fissata la disciplina sostanziale delle imposte e sono conferiti i poteri alla Amministrazione Finanziaria per l'esercizio della propria attività istituzionale.

La necessità di una disciplina normativa dei tributi è espressione del principio di sovranità del Parlamento in materia di imposte, unico organo dello Stato, con funzione rappresentativa cui è attribuito il potere di disporre tributi sui cittadini⁴⁷.

Diversamente, invece, quanto all'esercizio dell'attività amministrativa, non sono poste normativamente delle regole, se non nei termini dei poteri istruttori esperibili, ed in questo modo, nel settore tributario, permangono prerogative di discrezionalità tipiche dell'amministrazione nella gestione dell'attività di accertamento e di riscossione.

L'articolo 1 del Taxes Management Act, del 1970, che disciplina le competenze dell'Amministrazione finanziaria nel settore delle imposte dirette, dispone: *"The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs shall be responsible for the collection and management of (a) income tax, (b) corporation tax and (c) capital gain tax."* E' a questa norma di legge che la dottrina inglese fa riferimento per evidenziare la presenza di un forte potere discrezionale della Amministrazione, nella gestione e nella riscossione delle imposte⁴⁸.

Fino al 2005 l'attività di amministrazione finanziaria era attribuita in modo distinto a due enti: Inland Revenue e HM Customs and Excise Departments, rispettivamente per i settori delle imposte dirette e indirette. Ciò spiega il motivo per cui le leggi che regolano i poteri amministrativi sono contenuti in atti normativi distinti, ancora ad oggi, nonostante l'intervenuta unificazione nel HM Revenue & Customs. Anche la giurisdizione è distinta, così che i ricorsi giudiziali in materia di imposte dirette ed indirette fanno capo a giudici differenti.

⁴⁶ Letteralmente, *"E' illegittimo per una pubblica autorità agire in modo incompatibile con la Convenzione dei diritti"*

⁴⁷ J. David Oliver, *Armonizzazione fiscale, modelli comunitari e autonomia del potere degli Stati membri. Il ruolo dei principi del diritto tributario nel sistema tributario del Regno Unito*, in *Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003*; D. Southern, *L'esigenza di sistema tra codificazione e principi*, in *Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003*.

⁴⁸ *Espressione della discrezionalità riconosciuta alla Amministrazione Finanziaria inglese è, ad esempio, la facoltà di definire gli agreement, che sono veri e propri accordi tra l'Ufficio ed il contribuente sulla imposta accertata.*

Il Tax Management Act, del 1970, è il testo normativo centrale, quanto alla disciplina del procedimento di imposizione e del sistema degli appelli, in materia di imposizione diretta. L'attività di controllo della Amministrazione Finanziaria inglese può essere distinta tra riscontri formali e sostanziali. La prima tipologia riguarda la correzione degli errori palesi presenti nelle dichiarazioni; è eseguita entro nove mesi dalla presentazione della dichiarazione e viene gestita in contraddittorio con il contribuente. L'articolo 9ZB del Taxes Management Act, intitolato *correction of personal or trustee return by Revenue*, dispone che gli Uffici correggono gli errori palesi e le omissioni evidenti delle dichiarazioni presentate, dandone comunicazione alla persona interessata, che può presentare delle osservazioni entro trenta giorni dalla data di notifica della correzione da parte dell'Ufficio. E' disposto che le rettifiche non producono effetto se la parte presenta delle osservazioni⁴⁹.

I controlli sostanziali, disciplinati dagli articoli 9A e seguenti del Taxes Management Act, iniziano con un avviso di indagine (*notice of inquiry*), che l'Ufficio può inviare entro dodici mesi dalla scadenza di presentazione della dichiarazione⁵⁰. Il controllo di tipo sostanziale per legge ricopre tutti gli aspetti relativi alla applicazione dell'imposta per l'anno di riferimento e può essere reiterato solamente se gli Uffici sono in grado di giustificare la presenza di elementi che non sono stati precedentemente valutati. La notifica di un nuovo accertamento è ammessa anche nel caso in cui l'Amministrazione ritenga che non siano stati correttamente valutati gli elementi emersi dalla istruttoria.

Il controllo sostanziale è eseguito, generalmente, attraverso la richiesta e l'esame di documentazione. Si tratta di una prerogativa prevista dall'articolo 19A che permette alla Amministrazione di richiedere una ampia gamma di documenti e di informazioni.

⁴⁹ L'articolo 9ZB dispone, letteralmente: "(1) An officer of the Board may amend a return under section 8 or 8 A of this Act so as to correct obvious error or omission in the return (whether errors of principle, arithmetical mistakes or otherwise). (2) A correction under this section is made by notice to the person whose return it is. (3) No such correction may be made more than nine months after (a) the day on which the return was delivered, or (b) if the correction is required in consequence of an amendment of the return under section 9ZA of this Act, the day on which that amendment was made. (4) A correction under this section is of no effect if the person whose return it is gives notice rejecting the correction. (5) Notice of rejection under subsection (4) above must be given (a) to the officer of the Board by whom the notice of correction was given, (b) before the end of the period of 30 days beginning with the date of issue of the notice of correction." La traduzione è la seguente: "(1) Un funzionario della Amministrazione può correggere una dichiarazione in base alla sezione 8 o 8 A di questo Atto allo scopo di correggere errori ovvi o omissioni della dichiarazione (errori di principio, aritmetici o altri). (2) La rettifica della dichiarazione in base a questa sezione è fatta attraverso una comunicazione alla persona che ha presentato la dichiarazione. (3) La correzione non può essere effettuata se sono trascorsi nove mesi (a) dalla data in cui la dichiarazione è presentata o (b) se la rettifica è fatta a seguito di una correzione della dichiarazione a norma dalla sezione 9ZA di questo Atto, dalla data in cui la correzione è fatta. (4) La rettifica prevista da questa sezione non produce effetto se il contribuente presenta delle comunicazioni in cui si oppone alle determinazioni dell'Ufficio. (5) La comunicazione deve esser presentata (a) al funzionario dell'Amministrazione che ha inviato la comunicazione di rettifica, (b) entro il termine di trenta giorni dalla notifica della rettifica"

⁵⁰ Dispone l'articolo 9A: "(1) An officer of the Board may enquire into a return under section 8 or 8A of this Act if he gives notice of his intending to do so ("notice of enquiry") (a) to the person whose return it is ("the taxpayer"), (b) within the time allowed. (2) The time allowed is (a) if the return was delivered on or before the filing date, up to the end of the period of twelve months after the filing date; (b) if the return was delivered on or before the filing date, up to and including the quarter day next following the first anniversary of the day on which the return was delivered. (3) A return which has been the subject of the notice of enquiry may not be the subject of another, except one given in consequence of an amendment of the return under section 9ZA of this Act. (4) An enquiry extends to anything contained in the return, or required to be contained in the return, including any claim or election included in the return." La traduzione è la seguente: "(1) Un funzionario dell'Amministrazione può eseguire il controllo di una dichiarazione in base all'articolo 8 o 8 A di questo Atto se ne dà notizia (notice of enquiry): (a) al contribuente (b) entro i termini previsti. (2) I termini sono: (a) dodici mesi dalla presentazione della dichiarazione, se la dichiarazione è presentata nei termini (b) tre mesi ed un anno dalla data di presentazione della dichiarazione se la dichiarazione è presentata oltre i termini ... (3) Una dichiarazione non può costituire oggetto di più controlli."

E' possibile per l'Amministrazione richiedere al contribuente di fornire l'elenco delle spese sostenute in un anno, per confrontare la coerenza tra il tenore di vita con quanto dichiarato; può costituire oggetto di indagine fiscale la documentazione di cui la legge non prescrive obbligo alcuno di conservazione ed anche i dati bancari⁵¹. La richiesta di documentazione prevista dall'articolo 19 A è un potere molto incisivo, formulato dalla legge in termini molto ampi.

L'interesse della Amministrazione Finanziaria di acquisire gli elementi per l'istruttoria è tutelato da norme sanzionatorie, che si applicano a fronte dell'inadempimento del contribuente. E' previsto che, a fronte di simili prerogative della Amministrazione, e alla minaccia di sanzioni, il contribuente può entro trenta giorni dalla notifica di una richiesta di documentazione presentare appello al giudice, il Commissioner. Il giudice valuta se la richiesta dell'Amministrazione Finanziaria è ragionevole in considerazione dello specifico controllo, nell'ambito dell'esercizio dei poteri previsti dalla legge. La richiesta di documenti è temporaneamente inefficace, fino alla decisione del giudice.

La legge dispone, inoltre, il potere di chiedere documenti ed informazioni a soggetti terzi⁵²; in questo caso, l'articolo 20, comma 3 del Taxes Management Act dispone che l'ispettore è tenuto a richiedere la autorizzazione dell'autorità centrale, il Board, ed il consenso dei Commissioners. Il soggetto destinatario della richiesta entro trenta giorni dalla notifica può opporsi, davanti al giudice, gli Special Commissioners, contestando l'onerosità eccessiva dell'adempimento richiesto.

Il contribuente, interessato dall'indagine, viene usualmente informato della richiesta formulata al terzo; è possibile, tuttavia, che i Commissioners dispongano di non dovere informare il contribuente delle indagini fiscali in corso sul suo conto. Potrebbe trattarsi ad esempio del caso in cui sussistano ragionevoli motivi per sospettare la presenza di una frode. La comunicazione al contribuente interessato non è invece prevista quando l'indagine della Amministrazione, attraverso la richiesta di documentazione a soggetti terzi, riguarda in modo generico un gruppo di contribuenti appartenenti ad una determinata categoria prescelta, ma non individuati nominalmente.

Il controllo fiscale termina con una comunicazione di fine indagini (*closure notice*), in cui sono comunicati gli addebiti al contribuente, ovvero è indicato, in alternativa, che non è rilevata alcuna irregolarità⁵³. Avverso tale comunicazione, nel caso in cui siano rilevate delle violazioni, è esperibile l'appello ai Commissioners.

Una peculiarità della disciplina positiva sui controlli fiscali ad oggi vigente sta nella possibilità per il contribuente di sollevare, già nel corso degli stessi, una azione davanti agli Special Commissioners, in merito a questioni, su cui non c'è univocità di vedute tra Amministrazione e contribuente. La disciplina positiva prevede che la soluzione data dagli Special Commissioners è vincolante, tanto per l'Amministrazione quanto per il contribuente.

⁵¹ E' interessante sul punto il precedente: *Accountant v Inspector of Taxes*, [2000] STC (SCD) 522.

⁵² Un caso giurisprudenziale di interesse, a riguardo, è *R. v. O'Kane & Clarke, ex p. Northern Bank Limited* [1996] S.T.C. 1249, in cui una banca si oppone ad una richiesta di documentazione formulata dalla Amministrazione in modo generico, ossia senza individuare con precisione le tipologie di documenti richiesti. La vertenza si conclude a favore della Banca. Il caso è sintetizzato in *Whiteman on income tax*, 17^a edition, p. 682.

⁵³ L'articolo 28A, relativo alla comunicazione di fine indagini, dispone: "(1) An enquiry under section 9A (1) of this Act is completed when an officer of the Board by notice (a "closure notice") informs the taxpayer that he has completed his enquiries and states his conclusion. In this section "the taxpayer" means the person to whom notice of enquiry was given. (2) A closure notice must either: (a) state that in the officer's opinion no amendment of the return is required, or (b) make the amendments of the return required to give effect to his conclusion. (3) A closure notice takes effects when it is issued....."

Questa specifica tipologia di ricorso è disciplinata dall'articolo 28ZA del Taxes Management⁵⁴.

Accanto alla richiesta di documentazione e di informazioni, un altro tipo di istruttoria è costituito dall'accesso presso le imprese. L'accesso, nell'ordinamento inglese, deve essere autorizzato dal giudice ordinario (*Circuit Judge* in England e Wales, *Sheriff* in Scotland e *County Court Judge* in Northern Ireland); viene concesso a condizione che sussistano dei ragionevoli motivi per sospettare la presenza di frode; l'accesso deve inoltre essere considerato necessario per acquisire utili elementi probatori.

Con la autorizzazione del giudice, i funzionari della Amministrazione sono autorizzati ad entrare nei locali dell'impresa anche utilizzando la forza, a fare perquisizioni e a requisire le prove⁵⁵.

A seguito di una attività istruttoria che dia evidenza di irregolarità, la Amministrazione dà comunicazione al contribuente delle imposte dovute, che scaturiscono dai controlli effettuati. Il contenuto dell'atto non è prescritto dalla legge, ma sono presenti delle regole di prassi uniformi, disposte da parte della Amministrazione, precisamente dal Board. L'atto non è invalidabile per vizio di forma.

Riporta in merito il manuale Whiteman on income tax: *"An assessment is in a form prescribed by the Board, but no assessment is void or voidable for want of form if it is in substance and effect in conformity with the Acts, and the person or property charged is designated according to common intent and understanding. To be valid an assessment must include a statement of the amount of tax payable"*⁵⁶. Si tratta, evidentemente, di una consistente differenza rispetto ai Paesi dell'Europa continentale, in cui l'avviso di accertamento è un atto formale, i cui elementi sono tassativamente predeterminati per legge, e da cui deriva una disciplina normativa della invalidità che fa perno sugli stessi. Per chiarire meglio questo aspetto dell'ordinamento inglese, è utile un raffronto con i precedenti giudiziali in cui sono sollevati dai contribuenti dei motivi di doglianza rispetto alla carenza di alcune indicazioni, ritenute rilevanti, nell'atto di accertamento.

⁵⁴ Dispone l'articolo 28 ZA, rubricato *Referral of questions during enquiry*: "(1) At any time when an enquiry is in progress under section 9A(1) or 12AC(1) of this Act, any question arising in connection with the subject-matter of the enquiry may be referred to the Special Commissioners for their determination. (2) Notice of referral must be given (a) jointly by the tax payer and an officer of the Board, (b) in writing, (c) to the Special Commissioners. (3) The notice of referral must specify the question or questions being referred. (4) More than one notice of referral may be given under this section in relation to an enquiry. ..." La traduzione è la seguente: "(1) In ogni momento, quando c'è un controllo in atto in base alla sezione 9A (1) o 12 AC(1) di questa legge, ogni questione connessa all'oggetto e all'ambito del controllo può essere posta agli Special Commissioners, per un pronunciamento. (2) La richiesta deve essere formulata (a) congiuntamente dal contribuente e dal funzionario della Amministrazione, (b) in forma scritta, (c) agli Special Commissioners. (3) La richiesta deve indicare la questione o le questioni su cui si chiede il pronunciamento. (4) Per ogni controllo possono essere formulate più richieste." L'istituto, introdotto a decorrere dall'11/05/2001, è descritto in *Whiteman on income tax*, 17^a edition, p. 711.

⁵⁵ Dispone in proposito l'articolo 20C del Taxes Management Act, rubricato *Entry with warrant to obtain document*: "(1) If the appropriate judicial authority is satisfied on information on oath given by an officer of the Board that: (a) there is reasonable ground for suspecting that an offence involving serious fraud in connection with or in relation to tax is being committed and that evidence of it is to be found on premises specified in the information; and (b) in applying under this section the officer acts with the approval of the Board given in relation to the particular case, the authority may issue a warrant in writing authorising an officer of the Board to enter the premises, if necessary by force, at any time within 14 days from the time of issue of the warrant, and search them."

⁵⁶ Traduzione: L'accertamento ha la forma prescritta dal Board, ma nessun accertamento è nullo o annullabile per vizi di forma, se nella sostanza e per gli effetti è conforme alla legge, e le persone o le proprietà accertate sono individuate secondo la comune esperienza.

Dalla casistica giurisprudenziale emerge che i giudici inglesi sono portati a valutare la correttezza di un accertamento fiscale dal punto di vista sostanziale, rispetto alla determinazione del maggiore imponibile e della maggiore imposta, in relazione agli elementi probatori raccolti nel corso delle indagini.

Eventuali errori o imprecisioni da parte della Amministrazione nella formulazione dell'atto non determinano, in sede di appello, la soccombenza della Amministrazione.

In *Murphy v. Elders* si afferma che un errore nel nome della persona responsabile, o nella descrizione dei profitti o delle proprietà, o nell'ammontare delle imposte non è un motivo per invalidare l'accertamento. In *Bath and West Counties Property Trust Ltd. V Thomas*, i profitti derivanti dalla vendita di un terreno sono accertati come capital gain di breve periodo, ossia nella scheda D, caso VII; in base ai fatti successivamente emersi, si è invece palesato che l'accertamento avrebbe dovuto riferirsi alla scheda D, caso I, ma a quel punto i termini di accertamento sono prescritti. Il giudice riconosce che la causa dell'errata qualificazione è dovuta al comportamento del contribuente, che ha sviato il funzionario e conferma l'accertamento delle maggiori imposte sulla base della corretta disciplina positiva applicabile.

Par. 3 I limiti della tutela procedimentale e la preferenza per la tutela giudiziale

Il sistema anglosassone presenta degli aspetti interessanti che consistono nella possibilità di ottenere una tutela giudiziale già nel corso dell'istruttoria, a fronte dell'esercizio da parte della Amministrazione degli ampi poteri di indagine previsti dalla legge. Va infatti riconosciuto che il diritto di proporre una azione giudiziale è fortemente sentito nell'ordinamento inglese come uno dei principi fondamentali. Come già evidenziato, il contribuente può opporsi da subito all'inizio dell'istruttoria di controllo a fronte di una richiesta di documentazione, e anche ai terzi cui la Amministrazione presenta richiesta di documentazione è data la medesima prerogativa di presentare ricorso a fronte di una pretesa formalizzata⁵⁷. Non meno interessante è la possibilità data al contribuente di avanzare delle questioni al giudice tributario nel corso delle indagini, ed ottenere in questo modo risposte vincolanti anche per la Amministrazione. Accanto all'appello, azionabile dal contribuente nei casi tassativamente previsti dalla legge, è riconosciuto anche in ambito fiscale la possibilità del judicial review, in ogni momento dell'istruttoria. A me pare opportuno evidenziare, in un'ottica comparativa, che nel sistema tributario inglese la azionabilità della tutela giudiziale è immediata e contestuale ai controlli fiscali, e non posticipata al momento della notifica formale dell'atto di imposizione che segue l'istruttoria. Questa possibilità di accesso immediato alla tutela giudiziale pare quindi una soluzione pragmatica, utile per risolvere le controversie sul nascere, e resa necessaria anche dagli ampi poteri conferiti dalla legge agli Uffici in modo tale che sia possibile per il contribuente contrastare efficacemente eventuali abusi da parte della Amministrazione. La soluzione di riconoscere ampi spazi per un confronto diretto con il giudice, e quindi il favore per la tutela di tipo giudiziale, che emerge fortemente nell'ordinamento inglese, si accompagna ad una minore sensibilità sulla tutela procedimentale nella fase di accertamento.

⁵⁷

*Va evidenziato in proposito che sono presenti precedenti in cui l'azionabilità della tutela giudiziale è ammessa anche a fronte di una richiesta informale da parte della Amministrazione, che fa leva sull'approccio collaborativo con la parte. Si veda *Vodafone 2 v Revenue and Customs Commissioners*, pubblicata in *International tax law reports 2005, part 1, n. 8, p. 27.**

Il confronto tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria è una prassi diffusa⁵⁸, ma l'Ufficio non è vincolato dalla necessità di esperire una fase procedimentale di contraddittorio nell'accertamento.

Par. 4 Il sistema inglese di tutela giudiziale nel settore tributario

La forma principale di rimedio giudiziale, nel sistema tributario anglosassone è l'appello davanti ai General e Special Commissioners, previsto dal Tax Management Act⁵⁹. C'è poi il judicial review, ammesso in tutti i casi in cui non è possibile per legge l'azionabilità dell'appello ai Commissioners. Un'altra possibilità di azione giudiziale è la richiesta di risarcimento dei danni, residuale, perché generalmente intentata quando l'appello non è possibile, ed in luogo del judicial review.

Iniziando con l'esame della disciplina dell'appello del contribuente ai General e agli Special Commissioners⁶⁰, è la legge a definirne la rispettiva giurisdizione, per cui il rimedio è azionabile solamente per le fattispecie espressamente previste, entro i termini di legge. Non è semplice dare una qualificazione di questa forma di rimedio a favore del contribuente, di fronte alla attività di controllo esperita da parte degli organi amministrativi. Che i Commissioner esercitino funzioni giudiziali è riconosciuto da Lord Reid in *Re Vandervell's Trusts*; sussistono tuttavia, in capo agli stessi, delle prerogative, in effetti molto ridotte, che possono qualificarsi quali funzioni di tipo amministrativo che costituiscono un retaggio del passato. L'aspetto più peculiare è dato dalla circostanza che i Commissioners, in sede di appello, possono accertare le imposte aumentando quanto già determinato dall'Amministrazione, se dagli elementi presentati nel corso del giudizio emerge una maggiore base imponibile in capo al contribuente. Questa prerogativa non è presente, generalmente, nei sistemi giudiziari europei. Proprio questa facoltà riconosciuta ai General ed agli Special Commissioners, di esercitare il potere di accertamento ed incrementare la base imponibile, evidenzia la spiccata propensione di questa giurisdizione sul merito della vertenza e sul riesame dei fatti.

E' interessante, in proposito, la dottrina anglosassone che si è interessata dell'analisi della figura dei General e degli Special Commissioners, in un'ottica di evoluzione storica, perché evidenzia proprio gli elementi che contraddistinguono il passaggio da un ruolo e da prerogative fortemente vicine alle funzioni amministrative, ad un ruolo maggiormente vicino a quello giudiziale.

⁵⁸ Tra i documenti di prassi più recenti, si veda: *HM Revenue and Customs and the Taxpayer: Modernising powers, deterrents and safeguards*, pubblicato sul sito internet di HM Revenue and Customs.

⁵⁹ Dispone l'articolo 31 del *Taxes Management Act*: "(1) An appeal may be brought against (a) any amendment of a self-assessment under section 9C of this Act (amendment by Revenue during enquiry to prevent loss of tax), (b) any conclusion stated or amendment made by a closure notice under section 28A or 28B of this Act (amendment by Revenue on completion of enquiry into return), (c) any amendment of a partnership return under section 30B (1) of this Act (amendment by Revenue where loss of tax discovered), or (d) any assessment to tax which is not a self-assessment." Letteralmente: "(1) E' ammesso l'appello avverso: (a) ogni correzione di una autoliquidazione di imposte in base alla sezione 9C di questa Legge (correzione da parte del Revenue durante le indagini per prevenire la perdita di imposte); (b) ogni conclusione o correzione indicata nella chiusura di indagine in base alla sezione 8A o 28B di questa Legge (correzione da parte del Revenue al termine del controllo della dichiarazione); (c) ogni correzione di dichiarazioni di gruppo in base alla sezione 30B (1) di questa Legge (correzione di dichiarazione a fronte di perdite di gettito riscontrate); (d) ogni accertamento di imposte che non è una autoliquidazione del contribuente."

⁶⁰ Il riparto di competenze tra Special Commissioners e General Commissioner è disciplinato dagli articoli 31B e 31C, del *Taxes Management Act*, mentre gli articoli 46 e successivi ne definiscono la giurisdizione. Per la casistica delle azioni proponibili, si rimanda a *Whiteman on income tax, third edition, p. 1367*.

Una chiave di lettura proposta dalla dottrina, per scandire i diversi passaggi, sta nella analisi dei poteri di indagine riconosciuti a questi organi, nell'esercizio delle proprie funzioni. Nel quattordicesimo secolo i Commissioners si occupano di accertamenti, riscossione e contestualmente di appelli dei contribuenti. Si evidenzia pertanto in capo al medesimo organo una sovrapposizione di funzioni, che constano nell'esercizio della attività amministrativa e nel riesame della stessa, su istanza dei contribuenti.

Per un breve periodo di tempo, dal 1799 al 1803, sono distinti i Commissioner con funzioni di accertamento ed i Commissioner of Appeal, competenti per decidere gli appelli. Ai Commissioners of Appeal sono attribuiti degli ampi poteri di indagine, per ottenere le informazioni necessarie ad una corretta determinazione dell'imposta¹⁴⁸, che possono ridurre ovvero aumentare, rispetto alla quantificazione dei Commissioners. I poteri dei Commissioners of Appeal comprendono anche la convocazione di persone, incluso il contribuente. Per questo periodo storico, il potere di accertamento può dirsi ancora una prerogativa dei Commissioners, e dei Commissioners of Appeal. La costituzione di due organi distinti non porta infatti ad una completa separazione tra competenze di tipo amministrativo e giudiziarie.

Nel 1803 sono aboliti i Commissioners of Appeal e le funzioni amministrative nonché la competenza per la decisione degli appelli è attribuita ai General Commissioner. Limitatamente ad alcune tipologie di redditi, per le fattispecie che rientrano nella scheda D, l'accertamento è espletato da un ulteriore organo, gli Additional Commissioners, mentre l'appello è sempre di competenza dei General Commissioners. Sono limitati contestualmente i poteri di indagine nell'istruttoria di appello, come ad esempio riguardo la possibilità di convocare la parte, che è abrogata e non sarà più ripristinata. Nello stesso tempo sono modificate le regole di giudizio previste dalla legge, per cui gli accertamenti sono semplicemente confermati oppure ridotti, a fronte degli elementi esposti in sede di giudizio, ma senza fare carico all'organo giudicante di esperire una nuova istruttoria sul caso, per addivenire ad una autonoma determinazione delle imposte. La nuova disciplina sulla procedura di appello è contenuta in una legge del Parlamento denominata *Act for consolidating certain of the provision contined in any Act or Acts relating to the duties under the Management of the Commissioners for the Affairs of the Taxes*, la cui disciplina costituisce la base dell'odierno Tax Management Act. Il 1803 costituisce quindi una svolta portante, da un sistema di appelli di tipo inquisitorio, in cui ai Commissioner sono attribuiti ampi poteri di indagine, nonché di accertamento, ad un modello più vicino a quello di tipo accusatorio, in cui il giudice è terzo e valuta, in primo luogo, sulla base degli elementi presentati dalle parti e con limitati poteri, per l'integrazione degli elementi di prova. La stessa impostazione di fondo si ritrova oggi, con i Commissioners che fruiscono di poteri limitati, decidono quindi sulla base degli elementi prodotti dalle parti, ma con l'ulteriore prerogativa di poter determinare un incremento dell'imponibile accertato, in base agli elementi analizzati⁶¹.

⁶¹ Si precisa che, ad eccezione dei casi in cui la Amministrazione accerta la presenza di frode fiscale, e fruisce pertanto dei termini più ampi di accertamento previsti dalla legge rispetto ai termini ordinari, l'onere della prova in sede di appello è rimesso in capo al contribuente, per cui il giudice in mancanza di idonei elementi prodotti dalla parte conferma l'accertamento della Amministrazione. Riporta Whiteman on income tax, third edition, 1988, p. 1379: "Unless the assessment is based on some condition precedent which the Revenue have to establish, the onus is on the appellant to discharge the assessment, even though it is based on an estimate made by the assessing body or person. He must do this by tendering lawful evidence. When no accounts or unsatisfactory accounts are produced and the case is adjourned for further evidence by the appellant, which he fails to give at the adjourned hearing, the Commissioners are entitled to confirm the assessment. They may do this at the first hearing if no accounts or evidence are produced. If the Commissioners decline to accept accounts they must have some valid reason for doing so; circumstantial evidence is sufficient or the Commissioners may rely on their own business evidence. ...". In *Reed v. Nova Securities* [1985] S.T.C. 124, la House of Lord afferma che, quando i fatti riguardanti la vertenza sono complessi, è fondamentale che il contribuente possa richiedere di fornire una prova in forma orale per giustificare i motivi di ricorso.

L'impostazione di base dell'attuale sistema di appello, con il giudice che è terzo tra le parti, si evince, in modo chiaro, in un caso del 1982, *Wicker v. Fraser*, deciso dalla High Court. In sintesi, il contribuente prova ad introdurre davanti alla High Court un motivo di impugnazione nuovo, ossia la spettanza di oneri deducibili, impugnando la decisione dei General Commissioners, perchè il giudice, di propria iniziativa, non ha considerato questo aspetto, e non ha quindi correttamente determinato l'imposta. La High Court osserva che la richiesta del riconoscimento delle deduzioni doveva essere avanzata in sede di appello e non successivamente; la funzione dei Commissioners non consiste nell'accertare la corretta imposta dovuta, ma solo nel confermare oppure nel correggere l'accertamento dell'Ufficio, in base ai motivi prodotti dal contribuente. L'oggetto dell'appello non consiste nel determinare un corretto accertamento, quanto piuttosto nel decidere se sono fondati i motivi di doglianza prodotti dal contribuente, sulla base delle prove prodotte; ne deriva che l'accertamento è per legge confermato in mancanza di elementi, idonei a contestarne la validità, presentati dal contribuente.

La possibilità prevista per i Commissioners di aumentare la base imponibile accertata in seguito all'istruttoria processuale⁶², contenuta alla sezione 50 del Tax Management Act, è interpretata dalla dottrina alla luce del caso *Wiker v Fraser*, nel significato di riconoscere il potere dei Commissioners di incrementare l'accertamento dell'Ufficio a seguito di valutazioni proprie se, in base ai fatti che emergono nella procedura di appello, si presenta una maggiore base imponibile; non pare invece ammissibile la domanda dell'Ufficio, in appello, di incrementare l'accertamento.

Passando al judicial review, con questo rimedio giudiziale il contribuente può sollevare motivi di doglianza riguardo le modalità di esercizio del potere da parte dell'autorità amministrativa, in tutti i casi in cui la legge non conferisce diritto di azionare l'appello ai Commissioners. E' interessante analizzare le sentenze più significative di judicial review⁶³ in ambito tributario.

Il primo caso registrato è *Dyson v. The Attorney General*, del 1911, e riguarda alcune richieste di informazioni indirizzate ai proprietari terrieri, ai fini della valutazione delle proprietà. Il contribuente *Dyson* impugna la richiesta ricevuta, sostenendo che contiene domande non autorizzate dalla legge e ottiene dal giudice una pronuncia in cui viene dichiarato che la richiesta dell'Amministrazione è improduttiva degli effetti di legge, per cui l'inottemperanza alla richiesta non dà luogo all'applicazione di sanzioni.

⁶² *Dispone il Taxes Management Act, section 50: "(6) If, on the appeal, it appears to the majority of the Commissioners present at the hearing, by examination of the appellant on oath or affirmation, or by other lawful evidence, that the appellant is overcharged by any assessment, the assessment shall be reduced accordingly, but otherwise every such assessment shall stand good. (7) If on any appeal it appears to the Commissioners that the person assessed ought to be charged in an amount exceeding the amount contained in the assessment, the assessment shall be increased accordingly."*

La possibilità prevista per legge che i Commissioner possano incrementare l'accertamento comporta inoltre che non sia possibile per il contribuente rinunciare all'appello, senza il consenso della controparte. L'appellante è pertanto tenuto a comunicare alla Amministrazione le proprie intenzioni di rinunciare all'appello, e se la Amministrazione non risponde entro trenta giorni, il consenso si considera ottenuto.

⁶³ *Al momento, il contribuente è tenuto a scegliere se azionare l'appello ovvero il judicial review, la cui giurisdizione è rimessa ad organi differenti. La dottrina più recente, nell'ambito delle proposte di riforma dell'assetto giudiziale in materia fiscale, suggerisce di consentire anche in sede di appello l'impugnazione per judicial review. Si veda sul punto J. F. Avery Jones, *The reform of the tax tribunals: a Story of Uncompleted Business*, in *British tax review*, 2000, n. 3, p. 282.*

Nel caso *Wiseman v. Borneman*, del 1971, è affermato che il compito di un giudice non consiste solamente nel controllare se il procedimento dell'autorità amministrativa è conforme alla legge; è invece necessario analizzare il procedimento e chiedersi se è ingiusto nei confronti del contribuente, in modo tale che il giudice possa supplire le imperfezioni del legislatore.

Un altro caso, del 1986, *R v. Customs and Excise Commissioners, ex p. Hedges and Butler Ltd*, riguarda un regolamento che impone l'obbligo di conservare della documentazione ai fini fiscali, emanato superando i limiti previsti nella legge delega del Parlamento. La Corte adita dichiara il regolamento *ultra vires*.

A queste aperture della giurisprudenza la dottrina anglosassone attribuisce il merito di stabilire dei principi idonei a contrastare l'abuso nell'esercizio dei poteri da parte della Amministrazione Finanziaria. Il giudice, pertanto, interviene quando nell'esercizio dei poteri di controllo l'Amministrazione non rispetta il dettato normativo e va al di là delle prerogative che sono consentite alla Amministrazione. Sono inoltre presenti delle aperture relative a circostanze in cui il procedimento previsto dalla legge è valutato come ingiusto, dal giudice, nei confronti del contribuente.

Numerosi sono, tuttavia, i *judicial review* che hanno visto soccombere i contribuenti. Si può citare ad esempio *R. v. Inland Revenue Commissioners, ex p. Rossminster Ltd*, in cui la parte contesta l'abuso di potere a fronte di un accesso presso la sede dell'azienda, autorizzato dal giudice. Il contribuente contesta che nel corso dell'accesso sono rimossi dei documenti non inerenti alle indagini, ed in consistente quantità. La House of Lord conferma la legittimità dell'operato della Amministrazione Finanziaria, posto a tutela del pubblico interesse. L'interesse dello Stato, secondo il giudice, prevale nel caso di specie rispetto alle prerogative del singolo, dal momento che è la legge a prevedere ed autorizzare l'esercizio di un simile potere, così invasivo, nella sfera dei privati.

Va pertanto rilevato come, a fronte degli ampi poteri che sono conferiti dalla legge, in molte fattispecie, alla Amministrazione Finanziaria, il giudice incontra rilevanti limiti nel dichiarare un abuso nell'esercizio del potere.

Al momento non è presente giurisprudenza, relativa a *judicial review*, in cui è affrontata la tematica del diritto al contraddittorio nell'accertamento, ossia in cui viene contestato da parte del contribuente l'agire della amministrazione per il fatto che gli atti impositivi non sono preceduti da una fase di confronto preventivo. Inizia, in effetti, a svilupparsi, da parte di alcuni giudici, minoritari, su questo punto, una certa sensibilità riguardo la rilevanza delle osservazioni prodotte dalla parte nel corso dei controlli, per la fase processuale. Questa giurisprudenza, che riterrei interessante, ai fini della ricerca, è analizzata nel paragrafo successivo.

Una terza possibilità di rimedio giudiziale, per il contribuente, consiste nella azione per richiesta di risarcimento danni alla Amministrazione Finanziaria. Si tratta in effetti di una forma di tutela residuale, dal momento che è molto più usuale il *judicial review*, per le fattispecie che non rientrano nell'ambito della giurisdizione dei *General e Special Commissioners*. Sono presenti, in giurisprudenza, un numero limitato di casi di azioni di risarcimento danni in ambito fiscale. E' necessario, prima di passare alla analisi di questi casi, una breve sintesi in merito agli aspetti generali che sono alla base della azionabilità di questo rimedio, riconosciuto, per i danni cagionati dalla pubblica Amministrazione.

I primi casi giudiziali, in cui la giurisprudenza anglosassone riconosce l'azionabilità di un rimedio giudiziale per i danni cagionati in capo ai cittadini, si sono registrati dal 1978. Il primo precedente è *Anns v Merten London Borough Council*, deciso nel 1978, in cui il giudice di prima istanza riconosce che in capo alla Amministrazione pubblica sussiste un *duty of care*, ossia un dovere di diligenza, che determina un obbligo di risarcimento dei danni, quando un comportamento non sufficientemente diligente determina un danno prevedibile. La peculiarità dell'approccio sta nel fatto che è comunque consentito al

giudice dare una valutazione personale sull'opportunità di obbligare l'Amministrazione al risarcimento danni, ossia sta al giudice decidere se il *duty of care* nel caso specifico è addossabile in capo alla Amministrazione, dal momento che riconoscendo il rimborso dei danni al soggetto danneggiato si viene ad incidere sulle risorse pubbliche, che invece potrebbero essere utilizzate per tutta la collettività e anche per il miglioramento del servizio. La House of Lord, nella fattispecie, non riconosce la spettanza del risarcimento. Questa sentenza, che in effetti non appare molto garantista nei confronti dei cittadini, dal momento che il *duty of care* è un obbligo che può essere riconosciuto ed imposto alla Amministrazione solo dal giudice, nel caso concreto, è riconosciuta, tuttavia, come precedente rilevante dalla dottrina e dalla giurisprudenza anglosassone.

Il secondo caso di azione contro l'Amministrazione Pubblica per il risarcimento dei danni si ripresenta nel 1990, Caparo Industries v Dickman, questa volta con un esito favorevole alla parte privata. E' confermato l'approccio in cui il dovere di diligenza non è generalmente imposto alla Amministrazione e non crea responsabilità per danni in capo alla stessa se non nell'ambito di una valutazione caso per caso.

L'affermazione della responsabilità civile della Amministrazione è in seguito riconosciuta, nei casi promossi dai privati, in modo incrementale, ossia graduale e secondo la logica dei casi simili. Vengono in questo modo individuati in termini generali i presupposti per l'azionabilità del ricorso per risarcimento, che sono: la prevedibilità del danno, la prossimità tra l'Amministrazione ed il soggetto proponente l'azione, e l'affermazione che sia *fair, just and reasonable* (ossia giusto e ragionevole) nel caso di specie imporre un *duty of care* in capo all'Amministrazione. Questa posizione si è in seguito modificata, per effetto di alcune pronunce della Corte Europea dei diritti dell'Uomo, che ha evidenziato i limiti di questo approccio. Con esso non è permesso, in effetti, l'esercizio pieno della tutela giurisdizionale, perché è rimessa in via pregiudiziale al giudice la valutazione dell'opportunità di imporre all'Amministrazione un *duty of care*⁶⁴. Il caso significativo sul punto è Fogarty v United Kingdom, a partire dal quale le corti inglesi hanno ampliato gli ambiti della responsabilità civile delle Amministrazioni, nell'esercizio delle proprie funzioni, in forza del dovere di diligenza.

Riguardo l'ambito fiscale al momento è presente un solo, ma significativo caso, di responsabilità civile della Amministrazione fiscale riconosciuta dalle Corti, F & I Services Ltd v Customs and Excise Commissioners. L'Amministrazione, Custom and Excise Commissioners, su richiesta di un contribuente in procinto di iniziare una attività, informa che la attività è rilevante ai fini Iva. Cambiando successivamente opinione, l'Amministrazione ritiene la attività irrilevante ai fini dell'imposta.

64

La Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso *Osman v United Kingdom* [(2000) 29 EHRR 245, ECHR] afferma che l'ordinamento inglese viola l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, quanto alla azionabilità di una causa per risarcimento danni contro la Amministrazione, perché non è garantito il diritto alla tutela giurisdizionale. La dottrina inglese reagisce a questa sentenza affermando che l'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo riguarda solo le questioni di carattere procedimentale, che vincolano l'accesso alla tutela giurisdizionale e l'esercizio della azione; i presupposti della prevedibilità del danno, prossimità tra contribuente e Amministrazione e la valutazione di imporre il *duty of care* del caso concreto, non sono disposizioni di tipo procedimentale e quindi non possono violare l'articolo 6 della Convenzione. La Corte Europea dei diritti dell'uomo, nel caso successivo sottopostole, muta il proprio orientamento [*Z v United Kingdom* (2002) 34 EHRR 3, ECHR] affermando che i limiti posti dal sistema di *common law* per l'accesso alla tutela giurisdizionale nelle cause per risarcimento danni non sono contrari all'articolo 6 della Convenzione. Successivamente nel caso *Fogaltry v United Kingdom* [2001] 34 EHRR 12, ECHR la Corte Europea dei diritti dell'Uomo muta nuovamente la propria posizione e riconosce che limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale con un test iniziale sui presupposti di ordine sostanziale quanto alla risarcibilità del danno è comunque, sebbene di tratta di norme sostanziali e non procedurali, una limitazione all'esercizio della azione.

In via giudiziale è riconosciuto che è opponibile alla Amministrazione il *duty of care* nell'ambito della attività di consulenza giuridica ed è quindi ammessa l'azione di risarcimento del danno.

Va osservato, tuttavia, che le posizioni delle corti inglesi sui profili di responsabilità della Amministrazione Finanziaria non sono in realtà ancora bene definiti, in quanto sono presenti anche dei precedenti di segno opposto rispetto al caso *F & I Services Ltd v Customs and Excise Commissioners*, in cui la responsabilità della Amministrazione Finanziaria è riconosciuta solo nei casi limite in cui è presente mala fede.

Par. 5 La giurisprudenza sulla richiesta di autorizzazioni ai Commissioners

Sono presenti, nella giurisprudenza inglese, alcune pronunce in materia di richiesta di autorizzazione da parte della Amministrazione ai Commissioners, al fine dell'esercizio dei poteri di controllo, in cui emergono profili interessanti riguardo la valenza delle osservazioni della parte nel corso dell'attività di accertamento. Alcuni giudici minoritari affermano che c'è un legame, peculiare, tra lo scambio di corrispondenza tra contribuente ed accertatori, nel corso delle indagini, ed i ricorsi giudiziali in cui la Amministrazione richiede la autorizzazione ai Commissioners all'esercizio dei poteri istruttori, in base alle disposizioni di legge. Nella prassi, infatti, la Amministrazione Finanziaria notifica generalmente formale richiesta di documentazione, a seguito della autorizzazione giudiziale, quando non è riuscita ad ottenere spontaneamente dalla parte quanto richiesto, con un approccio collaborativo. In simili circostanze, fra i documenti dell'istruttoria in possesso dell'Ufficio ci possono essere delle osservazioni rilevanti, che il contribuente ha prodotto, a propria difesa, a fronte delle richieste informali dell'Amministrazione.

E' sentita l'esigenza, da parte di alcuni giudici, che l'autorizzazione, o eventualmente il diniego di autorizzazione, siano espressi anche in considerazione delle osservazioni del contribuente acquisite dall'Ufficio nell'ambito del controllo. L'aspetto centrale è dato dal fatto che, a fronte della richiesta di autorizzazione formulata al giudice dalla Amministrazione, non si instaura un giudizio con due parti processuali, l'Amministrazione ed il contribuente, ma è l'Ufficio l'unico soggetto che interloquisce con il giudice. Viene affermato, da alcuni giudici minoritari, che la Amministrazione ha l'obbligo di riportare nella richiesta di autorizzazione le eventuali osservazioni formulate dalla parte nel corso dell'istruttoria, che concernono la domanda giudiziale. Ciò è necessario affinché la decisione dei Commissioners possa dirsi giusta, ossia *fair*, perché presa avendo conoscenza delle obiezioni e della posizione del contribuente. L'elemento rilevante è che, in questo modo, il confronto informale tra contribuente e Amministrazione, che è parte della prassi di accertamento, inizia ad assumere una rilevanza sul piano giuridico.

Il filone giurisprudenziale che si è occupato di questi aspetti non può probabilmente ad oggi dirsi consolidato; la dottrina inglese evidenzia che le aperture di tutela per il contribuente che emergono sono limitate¹⁶⁸, perché anche la più recente giurisprudenza è prevalentemente sfavorevole al contribuente; ai fini di questa ricerca a me pare utile riportare le sentenze più interessanti, per evidenziare le posizioni che potrebbero dare luogo a sviluppi futuri.

Un primo caso, conclusosi a sfavore del contribuente, è *R. v. I.R.C., ex p. T.C. Coombes & Co.* Nell'ambito di indagini relative a ex dipendenti di due società, la Amministrazione chiede alle società stesse delle informazioni relative a sei società non residenti, in base alla sezione 20, comma 3 del Tax management Act. Il giudice concede l'autorizzazione e le due società si oppongono alla richiesta, sostenendo che non ha ragioni, perché le società estere ed i soggetti indagati non sono correlati. Nel primo grado la autorizzazione

fornita alla Amministrazione viene confermata, in secondo grado la Court of Appell si schiera a favore del contribuente; ad ultimo la House of Lord riconosce che la Amministrazione non ha dato evidenza in giudizio dei motivi sottesi alla richiesta, né della fonte di informazione utilizzata nel corso delle indagini, ma conferma la legittimità della autorizzazione. A giustificazione è riportato che la autorizzazione deve ritenersi fondata, in mancanza di prove prodotte dalla parte che attestino il contrario. Lord Mackay, al punto 99 della sentenza, evidenzia tuttavia la necessità che nella richiesta di autorizzazione ai Commissioners sia presentata tutta la corrispondenza tra l'ispettore e il destinatario della richiesta di documentazione, così che i giudici, in sede di judicial review, possano avere un pieno riscontro sul comportamento della Amministrazione, e verificarne quindi la correttezza⁶⁵.

Un altro caso conclusosi a sfavore del contribuente è R. v. I.R.C., ex parte Mohammed. Dopo avere ricevuto richiesta formale di documentazione, il destinatario della stessa richiede all'ispettore se ai Commissioners è stata fatta presente la posizione evidenziata dal contribuente a riguardo. La risposta dell'ispettore è ambigua, e non lascia comprendere se le questioni sollevate siano state effettivamente riportate ai Commissioners. Su uno dei cinque motivi avanzati dal contribuente viene data una risposta esauriente, ma sugli altri l'ispettore si limita a sottoscrivere che sono stati rappresentati al giudice. Il contribuente agisce quindi per judicial review, ma non ottiene l'annullamento della richiesta di documentazione. La condotta della Amministrazione è tuttavia criticata da un giudice, che invita la Amministrazione a rispondere in modo più esauriente di fronte alle richieste del contribuente e a dare evidenza di fronte ai Commissioners delle difese che il contribuente produce, prima della richiesta formale di documentazione.

Nella sentenza pronunciata per il caso R. v. Madonald and I.R.C., ex p. Hutchinson and Co, il giudice valuta eccessiva e onerosa la richiesta fatta dall'Ufficio alla parte, un soggetto terzo rispetto gli indagati, che deve produrre documenti relativi ai propri clienti per differenti annualità. Il giudice suggerisce una richiesta di documentazione più delimitata, da parte dell'ispettore, che, una volta analizzata la documentazione prodotta, potrà richiedere ulteriori documenti per un controllo più dettagliato sugli aspetti di interesse. Contestualmente il giudice adito dubita sulla correttezza della procedura instaurata davanti ai Commissioners per la richiesta di autorizzazione, perchè non è data evidenza dello scambio di corrispondenza tra l'organo amministrativo e la parte, in cui sono posti in risalto i motivi di opposizione alla richiesta di documentazione formulata in modo informale dallo stesso organo verificatore.

⁶⁵ Si riporta di seguito la parte 99 della sentenza, relativa alle osservazioni di Lord Mackay: *"It follows that one of the circumstances into which the Commissioner must enquire when an application is made to him, is whether such a reasonable opportunity has been given and any correspondence that passes in that connection between the Inspector and the person to whom he wishes to give notice should be placed before the Commissioner. The obligation on the Commissioner to consider all the circumstances implies a duty on the officer of the Revenue who appears before the Commissioner to lay before the Commissioner all the information he has about the relevant circumstances including any which might be unfavourable to the giving of the notice. Where an application for judicial review is made in circumstances such as the present, I would regard it as appropriate for the Revenue affidavit to include a statement on the way in which the sitting before the Commissioner was conducted, with as much detail on the subject matter placed before him as is possible. For example, I can not see any reason why it should not be stated that all correspondence passing between the Revenue and the person whom the notice is proposed to be given relating to the notice was placed before the Commissioner if that had taken place. In enacting this provision Parliament obviously placed a great weight on the position of the independent Commissioners and the need for the Commissioner's consent. It is important that this be given full effect. I do not wish to suggest in any way that the Revenue practice hitherto has not been consistent with this view but the affidavit in the present case relating to the proceedings before the Commissioner could have dealt more explicitly than it did with some of the matters that have been in issue. It will be a great benefit to the Court in any similar proceedings for judicial review in the future to have a full affidavit on this aspect of the matter."*

Par. 6 Conclusioni

L'esperienza inglese, sul piano dell'esercizio della funzione di accertamento delle imposte, è molto peculiare rispetto ai Paesi europei continentali, perché è riconosciuto in capo alla Amministrazione finanziaria la presenza di una ampia discrezionalità nell'esercizio dei poteri conferiti dalla legge e non sussiste una predeterminazione normativa dei requisiti di atti e procedimenti, se non nei soli termini di un elenco dei poteri utilizzabili dagli Uffici nell'ambito della azione di controllo.

E' previsto nel sistema inglese, per tutto il settore amministrativo, il rimedio giudiziale del *judicial review*, per abuso di potere e per le improprietà procedurali commesse¹⁷⁶. In questo modo, nell'agire discrezionale della Amministrazione è sindacabile, secondo i canoni del giusto procedimento, ogni azione singola anche in mancanza di una predeterminazione normativa che regoli e vincoli la azione stessa.

La necessità della partecipazione del privato alla attività amministrativa, nel significato di difesa, è in via generale riconosciuta dalla giurisprudenza nel settore amministrativo non tributario, sebbene con un approccio al caso specifico, perché fa parte dei canoni del giusto procedimento che sono applicati tanto all'agire amministrativo quanto nell'ambito giudiziale.

Nel settore tributario il *judicial review* non ha portato a pronunce in cui si afferma la necessità di garantire delle regole nell'agire amministrativo nell'ottica di offrire al privato degli strumenti di difesa di fronte alle determinazioni dell'Amministrazione.

Alcuni giudici criticano l'approccio della Amministrazione che, nel richiedere al giudice la autorizzazione prescritta per legge alla richiesta di documentazione, non riferisce di osservazioni prodotte dalla parte nel corso del procedimento, attinenti alla domanda giudiziale. In questo modo la giurisprudenza sta iniziando a sviluppare delle posizioni che attribuiscono una certa rilevanza, sul piano giudiziale, alle osservazioni di parte nel corso del procedimento. Si tratta tuttavia di osservazioni isolate, di alcuni giudici minoritari, in quanto gli ampi poteri riconosciuti dalla legge a favore della Amministrazione Finanziaria inglese costituiscono, per gli stessi giudici, l'espressione dell'importanza dell'interesse dello Stato nel settore fiscale, e la scarsa rilevanza, di conseguenza, delle prerogative di tutela del privato.

Di fatto, la tutela del contribuente è rimessa alla fase giudiziale, che è esperibile già nel corso della attività istruttoria. Pare quindi condivisibile, a mio parere, concludere che nell'ordinamento inglese è garantito il diritto di difesa del contribuente a mezzo della azione giudiziale, esperibile già nella fase istruttoria dell'accertamento, ma non sono presenti garanzie di ordine procedimentale che vincolino la Amministrazione ad una tutela preventiva della difesa del contribuente in sede di svolgimento della attività di controllo.

Capitolo IV

I diritti del contribuente negli ordinamenti nazionali dei Paesi Comunitari: l'esperienza portoghese

Par. 1 I principi generali dell'ordinamento tributario portoghese

La Costituzione portoghese è ricca di importanti affermazioni di principi generali per il settore tributario. Afferma il principio di legalità (chiamato *o principio da legalidade fiscal*) per cui le imposte sono istituite con legge del Parlamento. E' riconosciuto il principio di sicurezza giuridica (detto *o principio da seguranca juridica*), che si esprime principalmente nel divieto di retroattività delle norme che istituiscono imposte, e trova applicazione anche nelle fattispecie di retroattività impropria, ad esempio per le leggi di interpretazione autentica⁶⁶. L'ordinamento giuridico portoghese tutela l'affidamento del contribuente, affermando il *diritto alla protecao da confianca legitima, fundada e solidificada dos contribuintes*, e riconosce il principio di uguaglianza in senso formale e sostanziale (*o principio da igualdade fiscal*), che postula l'obbligo di ciascun cittadino di concorrere al pagamento delle imposte dovute in relazione alla propria capacità contributiva. La Costituzione portoghese tutela la famiglia sotto il profilo fiscale, affermando che i contribuenti sposati non devono avere aggravati di imposizione rispetto alle persone non sposate.

La Costituzione non menziona espressamente il diritto del cittadino alla partecipazione alla attività della Amministrazione nel settore delle imposte, ma la dottrina riconosce che in base all'articolo 60 della *Lei Geral tributaria* alla partecipazione, intesa come strumento di tutela a favore del contribuente, va attribuita la portata di principio generale del procedimento tributario. L'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*⁶⁷ ha introdotto la figura del contraddittorio difensivo nei procedimenti tributari, disponendo che il confronto (chiamato *o direito a audicao previa*) è obbligatorio per la Amministrazione Finanziaria durante l'istruttoria di controllo (*inspecao tributaria*), nell'accertamento sulla base di metodi induttivi ed in una serie di procedimenti ivi elencati. Dai termini ampi della elencazione, la dottrina riconosce che il contraddittorio costituisce una regola di carattere generale, nell'accertamento e per tutti i procedimenti facenti capo alla Amministrazione Finanziaria, compresi i ricorsi in via amministrativa⁶⁸.

In base all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* l'Amministrazione Finanziaria anticipa, in forma scritta, il contenuto dell'atto al contribuente interessato, prima della sua formale adozione. Il contribuente può presentare le proprie difese entro il termine fissato dall'Ufficio che va dagli 8 ai 15 giorni dal ricevimento della comunicazione.

⁶⁶ Sull'argomento, J. Casalta Nabais, *Direito fiscal*, 3 a edicao, Almedina, Coimbra, 2005.

⁶⁷ Dispone l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, rubricato *Principio da participacao*: "1. A participacao dos contribuintes na formacao das decisoes que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei nao prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audicao antes da liquidacao; b) direito de audicao antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamacoes, recursos ou peticoes; c) direito de audicao antes da revogacao de qualquer beneficio ou acto administrativo em materia fiscal; d) direito de audicao antes da decisao de applicacao de metodos indirectos; e) direito de audicao antes da conclusao do relatorio da inspecao tributaria. 2. E' dispensada a audicao em caso de a liquidacao se efectuar com base na declaracao do contribuinte ou a

⁶⁸ Sul punto, Diogo Leite De Campos, Monica Horta Neves Leite De Campos, *Direito tributario*, 2 edicao, Almedina 2000, p. 233: "O artigo 60, 1, da L. G. T. enuncia um certo numero de fases do procedimento em que o interessado deve ser ouvido. Trata-se de uma enumeracao meramente exemplificativa, por duas ordens de razoes. Primeiro, porque a formulacao do artigo 267 do CR nao se compadece com restricoes que nao sejam solidamente justificadas. Depois, porque o numero 1 revela esse caracter exemplificativo ao prever a possibilidade de a lei prescrever em sentido diverso."

E' espressamente previsto l'obbligo per l'Ufficio di tenere conto nella motivazione dell'atto finale degli elementi nuovi emersi nel corso del contraddittorio.

Il testo dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* è articolato, perché accanto all'elenco di atti e attività che richiedono il contraddittorio preventivo è indicata anche una serie di eccezioni in cui tale obbligo non sussiste per l'Amministrazione Finanziaria. E' disposto che il confronto preventivo è obbligatorio nell'ambito dell'istruttoria di controllo che è svolta internamente o esternamente all'Ufficio, e precedentemente alla notifica di un accertamento che fa uso di metodi induttivi. Il confronto non è tuttavia necessario prima della formalizzazione dell'atto, se si è già svolto un contraddittorio formale tra Amministrazione e contribuente nel corso dell'istruttoria. L'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* esclude espressamente il contraddittorio nel caso in cui il procedimento della Amministrazione Finanziaria che conduce alla liquidazione dell'imposta sia effettuato sulla base dei dati indicati dal contribuente, e anche quando il provvedimento dell'Ufficio è favorevole al contribuente nelle risposte a richieste, reclami, ricorsi e petizioni (*decisao do pedido, reclamacao, recurso, peticao*).

Sono proprio queste deroghe al contraddittorio obbligatorio che la legge espressamente dispone ad alimentare i dubbi e le posizioni meno garantiste sulla sua portata. Alcune dottrina dubita, infatti, della obbligatorietà del confronto nei casi in cui l'Ufficio faccia uso di poteri a carattere vincolato⁶⁹, come quando appunto è chiamata a interpretare una legge, e le determinazioni sono quindi vincolate al testo normativo, senza possibilità di spazi di operatività.

Anche la prassi amministrativa dà una lettura restrittiva alla norma, ed esclude ad esempio l'obbligatorietà del contraddittorio nei casi in cui l'Ufficio valuta dei fatti che sono forniti dal contribuente, limitandosi a dare un'interpretazione della legge nel caso di specie, allo stesso modo il contraddittorio è escluso dalla Amministrazione per i procedimenti di secondo grado, che sono i ricorsi in via amministrativa, quando ai fini della decisione l'Ufficio non deve valutare nuovi elementi di fatto.

Il quadro che ne risulta è quindi peculiare, perché a fronte di un riconoscimento normativo sulla partecipazione in forma di contraddittorio nel procedimento tributario, si avvertono dei tentativi di ridurre il campo di azione, e di disconoscere quindi la valenza della scelta operata dal legislatore.

Alcune dottrina dubita sulla possibilità di invalidare un atto della Amministrazione Finanziaria per mancanza di contraddittorio, considerandolo un mero vizio di forma, quando comunque il contribuente può ottenere una piena tutela in sede giudiziale. Anche a proposito dell'obbligo di motivazione dell'atto finale, rispetto agli elementi del contraddittorio, benché la motivazione costituisca un elemento essenziale degli atti tributari e l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* disponga di tenere presente nella stessa degli elementi emersi dal contraddittorio, la dottrina dubita della possibilità di invalidare un atto della Amministrazione Finanziaria per omessa motivazione delle ragioni che hanno portato al mancato accoglimento delle difese presentate dal contribuente.

⁶⁹

J. Casalta Nabais, *Direito fiscal, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 365*: "Um caso paradigmatico em que a dispensa de audicao previa ocorre é, por via de regra, o do procedimento de liquidacao de tributos, dado a administracao tributaria actuar ai com base em poderes vinculados. Un argumento a que, por via de regra, se acrescenta um outro de alcance ainda mas geral, qual seja o de ai estarmos perante um procedimento em que a ampla defesa, requerida pelo principio do due process of law, nao ter que actuar pela via da audencia previa (predetermination hearing), podendo actuar com inteira satisfacao atraves do direito de impugnação (postdetermination hearing).

Di fronte ad una mancata uniformità di vedute, la posizione più garantista è sostenuta da alcuna dottrina appoggiandosi ai principi costituzionali del più ampio settore amministrativo⁷⁰. L'articolo 267 della Costituzione afferma che è riconosciuto ai cittadini il diritto di partecipare alla formazione delle decisioni e delle delibere che li riguardano. Da questo principio costituzionale deriva l'articolo 8 del Codice del Procedimento Amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*), il quale dispone che gli organi dell'Amministrazione Pubblica devono assicurare, ai singoli e alle associazioni che hanno come oggetto la tutela degli interessi dei privati, la partecipazione alla formazione delle decisioni che li riguardano, attraverso una apposita convocazione.

La dottrina portoghese favorevole alla apertura normativa sul contraddittorio interpreta ed applica l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* seguendo la disciplina di matrice amministrativa contenuta nel *Codigo do Procedimento Administrativo*. L'argomento è utilizzato per risolvere alcuni aspetti problematici dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, come ad esempio l'individuazione del momento in cui correttamente il contraddittorio deve essere instaurato, nell'ambito dell'istruttoria. In base al *Codigo do Procedimento Administrativo* il contraddittorio deve aver luogo al termine dell'istruttoria, perché è importante che sia determinato tutto il contenuto del provvedimento, prima che il cittadino sia chiamato a esprimere le proprie osservazioni. Successivamente al confronto, la Amministrazione dovrà poi formalizzare la decisione finale (*decisao final*). Il Supremo Tribunale Amministrativo¹⁸³ interpreta questa disposizione riconoscendo che l'istruttoria è costituita dalla acquisizione degli elementi di fatto e dall'esame delle questioni di diritto. Ne risulta quindi evidenziato, secondo la dottrina portoghese più garantista, che il contraddittorio formale, in ambito tributario, volto alla tutela del diritto di difesa del contribuente, deve avere luogo solo quando l'Ufficio ha concluso le proprie determinazioni, tanto sugli elementi di fatto quanto su quelli di diritto, debitamente comunicati per iscritto al contribuente anteriormente alla data stabilita per l'incontro.

Un'altra considerazione importante, che la dottrina tributaria portoghese trae dall'esperienza del contraddittorio nel settore amministrativo, è l'obbligatorietà del contraddittorio anche nei casi in cui il provvedimento verte solo su questioni giuridiche, perché anche l'analisi delle questioni giuridiche fa parte dell'istruttoria.

Nel settore amministrativo c'è giurisprudenza favorevole alla obbligatorietà del contraddittorio a favore del cittadino anche nelle fattispecie di esercizio di poteri

⁷⁰ Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, *Lei Geral Tributaria comentada e anotada, 3a edicao, 2003, Vislis Editores*: "A CRP (Constituicao da Republica Portuguesa), no seu art. 267, n. 5, reconhece aos cidadaos o direito de participacao na formacao das decisoes e deliberacoes que lhes disserem respeito. O CPA (Codigo do Procedimento Administrativo) veio dar concretizacao a este direito enunciando, no seu art. 8, o principio da participacao, nos termos do qual os orgaos da Administracao Publica devem assegurar a participacao dos particulares, bem como das associacoes que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formacao das decisoes que lhes disserem respeito, designadamente atraves da respectiva audiencia, cujos termos estao regulados nos arts. 100 a 103. O art. 45, n. 1, do CPPT (Codigo de Procedimento e de Processo Tributario) reconhece tambem o direito de participacao do contribuinte na formacao da decisao."

Un'altra giustificazione proposta dalla dottrina portoghese per una lettura dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* nel senso di non restringere le garanzie a favore del contribuente e quindi di non limitare il campo di applicazione del contraddittorio sta nel fatto che la materia è coperta da riserva di legge ed esprime pertanto la volontà della Assembleia della Repubblica (Assembleia da Republica). "Por isso, tratando-se de uma materia integrante das garantias dos contribuintes e, por isso, incluída na reserva relativa de competencia legislativa da Assembleia da Republica, as normas da LGT que estabelecessem uma restricao daquele direito seriam organicamente inconstitucionais." (Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, *Lei geral tributaria comentada e anotada, 3a edicao, 2003, Vislis Editores, p. 284*)

Vincolati⁷¹. L'articolo 103 del *Código do Procedimento Administrativo* disciplina le deroghe all'obbligo del contraddittorio nei casi di decisioni urgenti e quando la formalità del contraddittorio, che richiede tempi più lunghi per la conclusione del procedimento, potrebbe compromettere l'utilità della decisione. Se il numero di soggetti interessati al provvedimento è elevato la Amministrazione deve procedere ad una consultazione pubblica, in luogo del contraddittorio in forma individuale. La dottrina tende ad escludere che nel settore tributario l'urgenza del procedimento possa giustificare la rinuncia al principio di contraddittorio, perché non si ammette che la prossimità dei termini di decadenza per l'esercizio dell'azione di controllo giustifichi l'omissione del confronto. Ci sono, invece, dei pareri favorevoli in dottrina alla tesi di giustificare un omesso contraddittorio nel caso di provvedimenti cautelari, per non comprometterne l'efficacia. E' escluso che nell'ambito tributario si possa adottare una consultazione pubblica che vada a sostituire un confronto tra contribuente ed Ufficio. E' discusso dalla dottrina portoghese se l'Amministrazione abbia l'obbligo di motivare l'omessa attivazione del contraddittorio, nei casi che sono consentiti dalla legge. Taluna dottrina valuterebbe l'omissione di tale motivazione come vizio procedimentale che può comportare l'annullamento della decisione finale, ma la giurisprudenza è di parere contrario⁷².

Par. 2 La disciplina normativa relativa all'esercizio dei poteri di controllo della Amministrazione Finanziaria

In questo paragrafo e nel seguente viene esaminata la disciplina dell'accertamento prevista dalla legge, relativamente ai principali poteri esperibili nella attività di controllo e ai requisiti formali dell'avviso di accertamento.

L'ispezione tributaria, l'accertamento bancario e l'accertamento sulla base di metodi induttivi costituiscono delle modalità di esercizio dell'accertamento tributario, previste dalla legge, in cui il contraddittorio è obbligatorio per l'Ufficio.

I controlli sono effettuati dalla Amministrazione portoghese attraverso il procedimento di ispezione tributaria, detto *o procedimento de inspeccao tributaria*, che comprende tanto i controlli interni (*inspeccao interna*), che sono analisi formali e di coerenza dei documenti, quanto i controlli esterni (*inspeccao externa*) svolti presso il contribuente o terzi in relazione con lo stesso. L'attività di ispezione tributaria è disciplinata dal RCPIT (*Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria*), approvato dal D.L. n. 413 del 31/12/1998, e modificato dalla L. n. 50 del 30/08/2005. Il *Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria* disciplina i principi generali in materia di controlli, agli articoli 5, 9 e 11. E' disposto il principio della verità materiale (*verdade material*) per cui la Amministrazione Finanziaria intraprende nell'ambito del controllo tutte le iniziative adeguate e necessarie al conseguimento di un pieno riscontro dei fatti; la Amministrazione si conforma al principio di proporzionalità, per cui l'istruttoria dei controlli deve essere in linea con gli obiettivi perseguiti nell'azione.

⁷¹ *Pleno da Seccao do Contencioso Administrativo do S.T.A., n. 36001 del 17/12/1997, in Boletim do Ministerio da Justica n. 472, p. 246 ed in Cadernos de Justica Administrativa, n. 12, p. 3: "Não basta, no entanto, que a decisão seja cometida no exercício de poderes vinculados para se concluir, sem mais, não ter carácter invalidante a violação do disposto no n. 1 do artigo 100 do CPA."*

⁷² *A favore della annullabilità dell'atto che non motiva l'omesso contraddittorio: Diogo Leite De Campos, Benjamin Silvia Rodrigues, Jorge Lopes De Sousa, Lei geral tributaria comentada e anotada, 3a edicao, 2003, Vislis Editores; Freitas Do Amaral, Joao Caupers, Joao Martins Claro, Joao Raposo, Pedro Siza Vieira, Vasco Pereira Da Silva, Código do Procedimento Administrativo Anotado, 3 edicao; Mario Esteves De Oliveira, Pedro Costa Goncaves e J. Pacheco De Amorim, Código do Procedimento Administrativo Comentado, volume I.*

Nell'esercizio dei poteri di controllo è inoltre garantito il contraddittorio con i contribuenti.

Le modalità formali con cui il contraddittorio deve essere esperito nel corso dell'istruttoria sono stabilite dall'articolo 60 del *Regime Complementar do Procedimento da Inspeccao Tributaria*. E' disposto che al termine degli atti di ispezione è predisposto un documento, chiamato *relatorio*. Nel caso in cui dal controllo derivino addebiti di violazioni al contribuente, deve essere notificato allo stesso, preventivamente, il contenuto di questo documento (*projecto de conclusoes do relatorio*), e il contribuente ha dieci giorni di tempo per rispondere per iscritto ovvero oralmente. In quest'ultimo caso quanto dichiarato è verbalizzato dai funzionari a margine sul progetto di conclusioni. Il contraddittorio non si ripete successivamente, prima della notifica dell'avviso di accertamento che recepisce i rilievi scaturenti dal controllo, a meno che l'Ufficio non intenda sollevare degli elementi nuovi.

L'ordinamento tributario portoghese ammette l'accesso da parte della Amministrazione Finanziaria ai movimenti bancari dei contribuenti.

L'Ufficio può accedere ai conti bancari solo previa autorizzazione del giudice; l'articolo 63⁷³ B della *Lei Geral Tributaria* dispone, in deroga, delle fattispecie in cui l'accesso ai conti correnti bancari è esercitabile senza autorizzazione del giudice, previo provvedimento motivato del Direttore Generale competente per lo specifico comparto impositivo, che dia evidenza, in concreto, della presenza dei presupposti di legge che autorizzano la deroga. L'accesso degli Uffici ai dati bancari, senza vaglio del giudice, è previsto per le situazioni in cui l'Ufficio è legittimato ad utilizzare i metodi indiretti di determinazione dell'imponibile da accertare, disciplina analizzata in seguito, e nei casi in cui sono presenti degli indizi di crimini dolosi o dei fatti concreti che palesano l'infedeltà della dichiarazione presentata. Il provvedimento del Direttore Generale segue l'iter previsto dall'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*: è notificata al contribuente una comunicazione preventiva del contenuto del provvedimento, e la decisione del Direttore Generale è motivata in relazione agli elementi emersi a seguito del contraddittorio. Contro il provvedimento è esperibile il ricorso giudiziale, entro dieci giorni dalla notifica, con un rito celere che, per legge, si deve concludere entro novanta giorni⁷⁴.

L'ordinamento portoghese definisce in modo tassativo le fattispecie in cui l'Ufficio può procedere ad accertamento mediante metodi indiretti, ossia in modo presuntivo⁷⁵. Il ricorso a metodi indiretti può essere utilizzato: 1) nei confronti delle imprese aventi un volume di affari inferiore a € 149.639,37 in regime semplificato; 2) quando non è possibile fare una quantificazione della base imponibile in forma diretta sulla base della contabilità, perché la contabilità non è presente o non è attendibile; 3) nei casi in cui il reddito dichiarato si discosta per un valore superiore al 30%, oppure in misura pari al 15% per tre anni consecutivi da quanto calcolato in base ai coefficienti previsti dalla legge, 4) se il reddito dichiarato ai fini dell'IRS (*imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) non è palesemente in linea rispetto ai beni patrimoniali del contribuente;

⁷³ *Dispone l'articolo 63, comma 2 della Legge Generale tributaria: "O acesso a informacao protegida pelo sigilo profissional, bancario ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorizacao judicial, nos termos da legislacao aplicavel, excepto nos casos em que a lei admite a derogacao do dever de sigilo bancario pela administracao tributaria sem dependencia daquela autorizacao."*

⁷⁴ *Il ricorso giudiziale nelle fattispecie di cui all'articolo 3 B, comma 2 della Lei Geral tributaria produce sempre un effetto sospensivo sull'azione della Amministrazione Finanziaria.*

⁷⁵ *Carmen Banacloche Palao, La Estimacion Indirecta, Aranzadi, Navarra, 2002, p. 116*

5) nei casi in cui il soggetto passivo ha un reddito nullo o negativo per tre anni consecutivi, ad eccezione dei primi tre anni dall'inizio della attività, oppure ha un reddito nullo o negativo per tre anni nell'arco di cinque, 6) se non c'è coerenza tra il reddito dichiarato e l'incremento di patrimonio del contribuente, ovvero tra il reddito ed i consumi nell'arco dell'anno⁷⁶.

Nei confronti delle imprese in regime semplificato, la determinazione del reddito con metodi indiretti è in realtà un sistema di imposizione che le imprese possono richiedere, come opzione, e che determina la tassazione di un reddito normale. Il reddito è determinato, al momento, in attesa della approvazione degli *indicadores objetivos de base tecnico científica*, come percentuale di redditività sulle vendite, che varia in ragione del tipo di attività. E' inoltre previsto un ammontare minimo di imposta annuale dovuta, ai fini IRS (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulare*) e IRC (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), rispettivamente di € 3.125,00 e € 6.250,00⁷⁷.

I criteri che la Amministrazione Finanziaria deve seguire ai fini dell'accertamento presuntivo, nel caso di contabilità inesistente o inattendibile sono stabiliti dall'articolo 90 comma 1 della *Lei Geral Tributaria*. I criteri sono molteplici e la dottrina portoghese non è uniforme nel considerare l'elenco tassativo⁷⁸. I criteri previsti dalla legge per la determinazione induttiva del reddito sono: a) il margine medio di redditività sulle vendite e sulle prestazioni di servizio, ovvero sui servizi acquisiti da terzi; b) il rendimento medio del capitale investito; c) i coefficienti tecnici di consumo e di utilizzo delle materie prime o di altri costi diretti; d) gli elementi e le indicazioni fornite alla Amministrazione Finanziaria, inclusi quelli ottenuti dalle imprese e dalle società che hanno rapporti con il contribuente; e) la localizzazione e la dimensione dell'impresa; f) i costi in funzione delle condizioni concrete di esercizio dell'attività; g) la base imponibile determinata dalla Amministrazione Finanziaria per l'anno o gli anni più prossimi a quello accertato;

⁷⁶ *La dottrina portoghese (J. Casalta Nabais, Direito fiscal, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 320) evidenzia in proposito che pare corretto parlare di metodi indiretti di determinazione della base imponibile solamente nei casi in cui la contabilità del contribuente non è ritenuta idonea a dare evidenza del risultato di esercizio, per cui in luogo di una determinazione analitica vengono utilizzati elementi presuntivi; negli altri casi si presumono dei redditi non dichiarati utilizzando il sistema dell'inversione dell'onere della prova, per cui è il contribuente a dovere giustificare gli scostamenti evidenziati dalla Amministrazione: "Ora, em rigor, apenas no caso de impossibilidade de comprovacao e quantificao directa, estamos perante uma verdadeira situacao de determinacao da materia colectavel por metodos indirectos. Pois, nos outros casos, ou se pretende, logo a partida, apurar um rendimento normal, diverso do rendimento real revelado pela contabilidade, que assim è afastada, ou ha lugar a inversao do onus da prova, presumindo-se rendimentos nao declarados se o contribuinte nao justificar esses outros rendimetos". Si veda sull'argomento anche Carmen Banacloche Palao, La Estimacion Indirecta, Aranzadi, Navarra, 2002.*

⁷⁷ *Commenta in proposito J. Casalta Nabais, Direito fiscal, 3 edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 322: "O que significa que, tanto em relacao ao IRS como em relacao ao IRS, o que verdadeiramente temos aqui sao tres regimes simplificados ou, noutra versao, tres gradus de simpl197ificacao da tributacao, a saber: 1) o regime ordinario, que tem por suporte indicadores objetivos de base tecnico científica definidos para cada um dos diferentes sectores da actividade economica, a implementar no futuro, (regime dos indicadores); 2) um regime transitorio, que tem por base coeficientes definidos na propria lei, a aplicar ate que aquele primeiro regime seja implementado (regime dos coeficientes); e 3) um imposto minimo (minimum tax), fixado atraver do estabelecimento de un rendimento tributavel minimo .*

⁷⁸ *Sull'argomento: A. Lima Guerreiro, Lei Geral Tributaria Anotada; D. Leie De Campos, B. Silvia Rodrigues, J Lope De Sousa. Lei Geral Tributaria Comentada e Anotada.*

i) una relazione congruente e giustificata sui fatti appurati e sulla situazione concreta del contribuente⁷⁹.

Nell'ordinamento tributario portoghese l'utilizzo di sistemi di accertamento presuntivi è tassativamente vincolato sul piano procedimentale alla instaurazione di un preventivo contraddittorio. In questi stessi casi, l'accesso alla azione giudiziale è vincolata ad un ulteriore momento di confronto dopo la notifica dell'atto impositivo. L'impugnazione giudiziaria, nelle fattispecie di accertamento presuntivo, è preceduta dal procedimento di revisione regolato dall'articolo 91 della *Lei Geral Tributaria*. Vi partecipano un perito del contribuente ed un perito della Amministrazione. Se in questa sede, detta *previa reclamacao*, si concretizza un accordo tra le parti, ossia tra il perito del contribuente ed il perito della Amministrazione Finanziaria, l'accertamento non è più impugnabile né in sede giudiziale né in sede amministrativa. Se l'accordo tra le parti non è raggiunto entro 30 giorni dall'inizio della procedura, la rideterminazione della base imponibile è devoluta all'organo della Amministrazione Finanziaria competente per l'accertamento, che effettua una nuova valutazione tenendo conto delle posizioni emerse nel corso del procedimento di revisione⁸⁰.

Par. 3 I requisiti formali dell'avviso di accertamento

Nell'ordinamento tributario portoghese l'avviso di accertamento è un provvedimento formale che deve rispettare i requisiti previsti dalla legge. Il requisito principale degli atti tributari è la motivazione (*fundamentacao*). In base al comma 1 dell'articolo 77 della *Lei Geral Tributaria*, un provvedimento tributario è motivato dall'esposizione dei motivi di fatto e di diritto⁸¹.

⁷⁹ *Alcuna dottrina portoghese critica la soluzione normativa sugli accertamenti presuntivi, perché nei confronti delle imprese prive di contabilità o con una contabilità non attendibile sono utilizzati criteri aventi una valenza oggettiva e soggettiva insieme che permettono margini di discrezionalità all'Ufficio; nei confronti delle imprese che possiedono invece una contabilità corretta dal punto di vista formale, ma con risultati anomali, i criteri di ricostruzione del reddito sono rigidamente obiettivi e predeterminati. In dottrina: Xavier De Basto, O principio da tributacao do rendimento real e a Lei Geral tributaria, Fiscalidade, 5, Janeiro 2001, p. 5; J. Casalta Nabais, O quadro constitucional da tributacao das empresas,*

Nos 25 Anos da Constitucao da Republica Portuguesa de 1976, aafdl, Lisboa, 2001; Saldanha Sanches, O pagamento especial por conta de IRC: questoes de conformidade constitucional, Fiscalidade, 15, Julho de 2003; Brito De Oliveira, A Avaliacao Directa e Indirecta nos Impostos sobre o Rendimento, Porto, 2000.

⁸⁰ *Sull'argomento, J. Taborda Gama, Acordo transaccional parcial no procedimento Administrativo, Fiscalidade, 12, Outubro de 2002, p. 81. La dottrina evidenzia, in proposito, che difficilmente potrà comunque conseguirsi un accordo sulla valutazione intervenuta in questo secondo momento. Una ulteriore garanzia procedimentale è la sospensione della riscossione nel corso del giudizio se l'accordo non è raggiunto e la posizione dell'Ufficio si discosta da quella del contribuente e anche dalla posizione di un terzo perito indipendente, che nell'ambito del procedimento entrambe le parti hanno facoltà di nominare.*

⁸¹ *Dispone l'articolo 77 della Lei Geral Tributaria: "1. A decisao de procedimento è sempre fundamentada por meio de sucinta exposicao das razoes de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentacao consistir em mera declaracao de concordancia com os fundamentos de anteriores pareceres, informacoes ou propostas, incluindo os que integrem o relatorio da fiscalizacao tributaria. 2. A fundamentacao dos actos tributarios pode ser efectuada de forma sumaria, dando sempre conter as disposicoes legais aplicaveis, a qualificacao e quantificacao dos factos tributarios e as operacoes de apuramento da materia tributavel e do tributo ...4. A decisao da tributacao pelos metodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificarà os motivos da impossibilidade da comprovacao e quantificacao directas e exacta da mateeria tributavel, ou descreverà o afastamento da mateia tributavel do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica ou farà a descricao dosbens cuja propriedade ou fruicao a lei considerar manifestacoes de fortuna relevantes, ou indicará a sequencia de prejuizos fiscal relevantes, e indicará os criterios utilizados na avaliacao da materia tributavel. 5. Em caso de aplicacao de metodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica a fundamentacao deverà tambem incluir as razoes da nao aceitacao das justificacoes apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei....."*

In base alle disposizioni di legge, agli atti della Amministrazione Finanziaria è richiesta una motivazione articolata, che deve dare una evidenza piena dei criteri di determinazione del maggiore imponibile e degli elementi di fatto e di diritto che ne costituiscono fondamento.

Il comma 3 dell'articolo 84 della *Lei Geral Tributaria* dispone che la motivazione deve contenere obbligatoriamente l'indicazione dei criteri utilizzati per la determinazione della base imponibile e nel caso di accertamento attraverso i metodi indiretti, a norma dell'articolo 77, comma 4 e 5 della *Lei Geral Tributaria*, la motivazione deve indicare perché nel caso di specie non è possibile ricorrere alla valutazione diretta.

Nell'accertamento in base agli indicatori oggettivi (*indicadores objetivos de base tecnico cientifica*), va indicato lo scostamento tra l'imponibile dichiarato e quello calcolato, i criteri utilizzati per la determinazione ed i motivi per cui l'Ufficio non accetta le giustificazioni rappresentate dal contribuente a fronte dello scostamento presente.

Se la determinazione indiretta si fonda sulla presenza di beni significativi di una maggiore capacità economica rispetto all'imponibile dichiarato, la motivazione deve fare riferimento in modo analitico ai beni nella disponibilità del soggetto passivo, che sono considerati nell'accertamento.

La normativa tributaria che disciplina i requisiti degli atti impositivi è integrata, secondo la dottrina portoghese, dall'articolo 123 del Codice del procedimento amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*). In base al diritto amministrativo, un atto deve contenere sempre l'indicazione dell'autorità che lo emana, la identificazione dei destinatari, l'indicazione dei fatti o degli atti che originano dall'atto, la motivazione, il contenuto della decisione ed il relativo oggetto, la data del provvedimento, la firma dell'autore del provvedimento o del presidente dell'organo collegiale che lo ha emanato. Il vizio di forma comporta, in termini generali, l'invalidità dell'atto, che può tuttavia ritenersi sanata nelle circostanze in cui il destinatario del provvedimento, nonostante le irregolarità e le imprecisioni dello stesso, ne ha compreso il contenuto.

Nel sistema tributario portoghese mancano al momento disposizioni specifiche sulla disciplina della invalidità degli atti tributari. La dottrina tributaria individua quindi, come norme di riferimento, quelle di matrice amministrativa contenute nel Codice del procedimento amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*), agli articoli 133 e seguenti, che distinguono due tipologie di invalidità: la nullità e l'annullabilità. In base all'articolo 133 del *Codigo do Procedimento Administrativo* gli atti privi degli elementi essenziali sono nulli e nulli sono gli atti in cui mancano gli elementi per i quali la legge espressamente dispone la nullità⁸².

In base all'articolo 135 del *Codigo do Procedimento Administrativo* sono invece annullabili gli atti amministrativi che violano principi o norme giuridiche, a fronte della cui violazione non sia prevista altra conseguenza.

Sulla base di questa disciplina, di matrice amministrativa, la dottrina tributaria riconosce che solo in via eccezionale gli atti tributari invalidi ricadono nel regime della nullità, posto anche che mancano disposizioni positive del settore tributario in cui sia disposta la nullità per legge a fronte della carenza, negli atti della Amministrazione Finanziaria, di specifici elementi. La circostanza che atti della Amministrazione Finanziaria si discostino dalla disciplina positiva, che ne definisce i presupposti ed il contenuto, consiste in una violazione di norme giuridiche che ricade, secondo la dottrina prevalente, nel regime della annullabilità.

82

Nel diritto amministrativo la nullità può essere cagionata dall'eccesso di potere, dalla carenza di potere, dalla violazione di un diritto fondamentale, dalla carenza assoluta di forma. Sono inoltre nulli gli atti aventi un oggetto impossibile o illecito, gli atti emanati sotto costrizione, le delibere collegiali formate in mancanza del quorum deliberativo o contrarie alla maggioranza legale; sono nulli gli atti amministrativi

Par. 4 Il sistema portoghese di tutela giudiziale nel settore tributario

Nel presente paragrafo vengono delineati i tratti principali del sistema giudiziale portoghese, circa l'attribuzione della giurisdizione tributaria, i presupposti di azionabilità del ricorso e la natura del processo tributario

Nell'ordinamento portoghese la giurisdizione tributaria compete al giudice amministrativo. Il primo grado si svolge davanti a tribunali specializzati, i *tribunais fiscais*, che sono parte della giurisdizione amministrativa. Il secondo ed terzo grado di giudizio si svolgono davanti ai tribunali amministrativi. La seconda sezione del *Tribunal Central Administrativo* giudica in seconda istanza i ricorsi avverso le sentenze dei *tribunais fiscais*, quando i motivi proposti non riguardano le sole questioni di diritto. La seconda sezione del *Supremo Tribunal Administrativo* giudica invece i ricorsi avverso le sentenze dei *tribunais fiscais* sulla base di soli motivi di diritto (*recurso per saltum*) ed i ricorsi contro le sentenze emesse dal *Tribunal Central Administrativo*⁸³.

Il sistema giudiziale portoghese in materia tributaria configura la tutela giudiziale come ricorso avverso un atto amministrativo, quindi come ricorso per impugnazione, che per regola generale non necessita di un previo riesame amministrativo. Per gli avvisi di accertamento presuntivi che utilizzano sistemi indiretti di determinazione della maggiore base imponibile è tuttavia obbligatorio il riesame in via amministrativa, per accedere alla tutela giudiziale, che segue la disciplina specifica già analizzata.

che vanno contro decisioni giudiziarie, gli atti successivi ad atti annullati o revocati se alcuna parte ha un interesse legittimo al mantenimento dell'atto.

La dottrina, ad ultimo, per actos administrativos respeitantes a questoes tributarias intende gli atti impugnabili conclusivi di procedimenti diversi da quelli che terminano con la liquidazione dell'imposta.

Nella legislazione attuale la Lei Geral Tributaria e il Codice de Procedimento e de Processo Tributario individuano, invece, quattro categorie di atti: gli actos tributarios, gli actos em materia tributaria, gli actos administrativos em materia tributaria, gli actos administrativos relativos a questoes tributaria. Fermo restando che actos tributarios sono gli atti di liquidazione dell'imposta, impugnabili in sede giudiziale, l'articolo 9, comma n. 2 della Lei Geral Tributaria dispone che tutti gli actos em materia tributaria idonei a ledere gli interessi legalmente protetti sono impugnabili nei termini di legge. Si tratta pertanto di una definizione molto ampia che abbraccia tutti gli atti che possono essere posti essere nell'ambito del rapporto giuridico di imposta. La dottrina pone sullo stesso piano gli actos administrativos em materia tributaria e gli actos administrativos relativos a questoes tributaria, classificandoli come actos em materia tributaria em sentido amplo.

In effetti, in base alla attuale configurazione normativa, la dottrina evidenzia come alle affermazioni di una azionabilità di ricorso giudiziale in termini così ampi, fa da contrappeso il recepimento del principio di impugnazione unitaria (principio da impugnacao unitaria) per cui in base all'articolo 54 del Codice de Procedimento e de Processo Tributario, non sono suscettibili di impugnazione autonoma gli atti interni al procedimento, fermo restando che possono essere contestate nel ricorso le illegalità commesse, presenti all'interno del procedimento stesso. Dispone l'articolo 54 del CPPT: "Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposicao expressa em sentido diferente, nao sao susceptiveis de impugnacao contenciosa autonoma os actos interlocutorios do procedimento, sem prejuizo de poder ser invocada na impugnacao da decisao final qualquer ilegalidade anteriormente comedida". Lo stesso articolo 54 del Codice de Procedimento e de Processo Tributario ammette, come eccezione, l'impugnazione diretta degli atti immediatamente lesivi dei diritti dei contribuenti, e anche la possibilità di deroghe espresse al principio di impugnazione unitaria da parte della legge.

Parte della dottrina tributaria non condivide la scelta del legislatore, che posticipa la azionabilità del ricorso al giudice alla notifica nei confronti del contribuente dell'atto di liquidazione del tributo, che è il provvedimento finale del procedimento. Osserva inoltre che il principio di impugnazione unitaria affermato dall'articolo 54 del Codice de Procedimento e de Processo Tributario non può trovare applicazione quando l'attività della Amministrazione non conduce ad un provvedimento di liquidazione del tributo, ciò in quanto verrebbe meno la garanzia di una tutela giurisdizionale effettiva contro gli atti della Amministrazione, sancita dalla Costituzione, all'articolo 268 comma 4. .

⁸³

Josè Casalta Nabais, Justica administrativa e justica fiscal, in Por um Estado Fiscal Suportavel – Estudos de Direito Fiscal, p 477 e ss.

Il vincolo all'azione giudiziale diretta si giustifica nel tentativo di una transazione con il contribuente⁸⁴.

In termini generali, nell'ordinamento tributario portoghese il ricorso amministrativo ha natura facoltativa rispetto alla tutela giurisdizionale, e non esclude la possibilità di un successivo ricorso giudiziale.

La caratteristica principale del ricorso amministrativo è la possibilità di un doppio grado di riesame, che interessa, con l'eccezione dei casi di minore rilevanza, gli Uffici amministrativi gerarchicamente sovraordinati rispetto all'Ufficio che ha emanato l'atto.

La tutela in via amministrativa è esperibile attraverso l'istituto della reclamazione (*reclamacao*) disciplinato dagli articoli 68 e 77 del *Codigo de procedimento e de processo tributario* ed il ricorso gerarchico (*recurso hiearquico*) regolamentato dagli articoli 66 e 67 dello stesso codice. La reclamazione può essere proposta dal contribuente, e anche dal sostituto di imposta e dal responsabile di imposta, per l'annullamento totale o parziale di un atto. La *reclamacao* non ha effetto sospensivo automatico sul pagamento di quanto dovuto, che il contribuente può ottenere solo presentando una idonea garanzia. La *reclamacao* è decisa dal Dirigente dell'organo periferico regionale, in base al domicilio fiscale del contribuente. Nei casi in cui le imposte sono di valore ridotto e la decisione non è complessa, la competenza è demandata all'Ufficio locale che ha emesso l'atto. Il *recurso hiearquico* è invece deciso dal Direttore Generale.

L'ordinamento positivo disciplina una ulteriore forma di rimedio in via amministrativa, di carattere eccezionale, che è l'annullamento dell'atto tributario possibile entro tre anni dal provvedimento, per ingiustizia grave o notoria. L'annullamento deve essere autorizzato dal Direttore Generale.

Dopo avere esaminato in sintesi le forme di rimedio giudiziali e amministrative, resta la delicata questione relativa alla qualificazione della natura del giudizio tributario. La problematica è molto sentita dalla dottrina tributaria portoghese. Secondo una attenta dottrina, un ricorso giudiziale di mero annullamento può correttamente configurarsi solo in presenza di atti amministrativi che costituiscono l'esercizio di un potere discrezionale, ossia non vincolato dalla legge quanto alle determinazioni raggiunte. In presenza di atti amministrativi discrezionali, a rigore, sarebbe quindi esclusa la competenza del giudice nel sovrapporsi e nel sostituire le determinazioni della autorità amministrativa.

Nel settore tributario, la dottrina riconosce che sono più frequenti gli atti tributari di natura vincolata⁸⁵. Il giudizio tributario si configura come un ricorso di annullamento e di merito, nelle circostanze in cui l'Amministrazione Finanziaria agisce nell'ambito di poteri vincolati, mentre è possibile qualificare la presenza di un ricorso di mero annullamento nelle rare circostanze in cui l'atto amministrativo proviene dall'esercizio di poteri di carattere discrezionale che sono conferiti alla Amministrazione Finanziaria. Queste posizioni sono molto interessanti, in quanto bene evidenziano la caratteristica principale del settore tributario, anche rispetto a quello amministrativo, nel rapporto tra poteri e atti amministrativi e forme di tutela giurisdizionale.

⁸⁴ *Il processo tributario si instaura a fronte della impugnazione di un atto amministrativo. Gli atti fiscali impugnabili individuati dal previgente Codice del processo tributario (Codigo de Processo Tributario) si riconducevano secondo la dottrina a tre tipologie: gli atti tributari (actos tribuarios), gli atti in materia tributaria (actos em materia tributaria), gli atti amministrativi relativi a questioni tributarie (actos administrativos respeitantes a questoes tributarias). Gli actos tribuarios sono i provvedimenti di liquidazione dell'imposta. La legislazione, ed in particolare il Codigo de Processo Tributario, non dava invece una definizione generale di actos em materia tributaria, ma analizzando gli atti che il codice collocava in questa tipologia, la dottrina portoghese concludeva per ricomprendere in questa categoria gli atti preparatori, precedenti il provvedimento finale con cui l'Ufficio liquida l'imposta, che sono considerati come autonomi rispetto al resto del procedimento per via della loro autonoma impugnabilità.*

⁸⁵ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 3 Edicao, Almedina, Coimbra, 2005, p. 416.

La problematicità, come la dottrina portoghese evidenzia, consiste nella qualificazione della tipologia di potere e di atto, dal momento che non si esclude che possano sussistere spazi di discrezionalità nell'agire amministrativo.

Par. 5 La giurisprudenza sul principio di partecipazione

L'analisi della giurisprudenza portoghese, sull'interpretazione e sull'applicazione della disciplina prevista all'art. 60 della *Lei Geral tributaria*, che disciplina il *principio di participacao*, è molto interessante. Diverse sono le questioni toccate e decise dal Supremo Tribunale Amministrativo (*Supremo Tribunal Administrativo*).

Procedendo per ordine, un primo filone di sentenze riguarda i ricorsi sollevati dai contribuenti per violazione del principio di partecipazione nelle fattispecie che concernono atti di accertamento della Amministrazione Finanziaria notificati al contribuente prima della entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria* che ha introdotto la *audicao previa*. I contribuenti, quindi, contestano una violazione di tipo procedimentale alla Amministrazione Finanziaria, in assenza di una norma specifica di stampo procedimentale che imponesse l'obbligo del contraddittorio, prima della entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria*, che è avvenuta il 01/01/1999. La questione è trattata nelle sentenze del 30/11/2005 e del 26/04/2007 del *Supremo Tribunal Administrativo*, in materia di Iva, e la soluzione fornita è univoca. Il *Supremo Tribunal Administrativo* argomenta che il *principio di participacao*, prima di essere codificato nel settore tributario, era già espresso come principio generale dall'articolo 100 del Codice del Procedimento Amministrativo (*Codigo do Procedimento Administrativo*) e riconosciuto espressamente dalla stessa Costituzione, per cui correttamente può configurarsi un vizio di forma che porta l'annullamento dell'atto, da parte del giudice, in mancanza di contraddittorio preventivo⁸⁶.

⁸⁶ Si riporta di seguito un passaggio significativo della sentenza del Supremo Tribunal Administrativo del 26/04/2007, che conferma la sentenza impugnata, da parte della Amministrazione Finanziaria, favorevole al contribuente: "A Fazenda Pública sustenta que, atendendo a que não vigorava ainda a LGT, não se tornava necessária a audiência prévia da impugnante. Como é sabido, o art. 60º da LGT consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, incluindo-se aí o "direito de audiência antes da liquidação" – (alínea a) do n. 1, do citado artigo). Como é igualmente sabido, este normativo dá corpo a um princípio constitucional, hoje vertido no art. 267º, 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito. É certo que, como bem defende a recorrente, a LGT não era ainda vigente à data. Porém, já o art. 19º c) do CPT reconhecia aos contribuintes os direitos de reclamação, impugnação, audiência e oposição". Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex-vi do art. 2º, b) do CPT, então vigente. Ora, o n. 1 do art. 100º do referido Código, dispunha que, "concluída a instrução, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no art. 103º". A referência à "instrução" significa a existência prévia de um procedimento, que, no caso, se deve entender como o processo inspectivo. Certo que o citado art. 100º do CPA só tem aplicação no caso de não haver normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas (Acórdão do STA de 10/4/2002, rec. 26248, e jurisprudência aí citada.). Que no caso não existem. Nem há nota de que a impugnante, ora recorrida, tenha tido oportunidade de ter sido ouvida antes da liquidação. Assim, e na hipótese concreta, a falta de audiência do contribuinte, que, como vimos, é obrigatória, constitui vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele for tomada, passível de anulação em impugnação judicial (Acórdão do STA de 6/11/2002, rec. n. 331/02). Nem vale dizer, como o faz a recorrente, que se trata de "um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação e por não terem sido dados como provados elementos novos relevantes". Não é assim. Na verdade, sendo uma formalidade essencial não se vê como possa, no caso, degradar-se em formalidade não essencial."

A me pare opportuno sottolineare, nelle sentenze, la affermazione del principio di partecipazione alla stregua di un principio di carattere generale che porta a riconoscere l'invalidità dell'avviso di accertamento nelle due fattispecie, in mancanza di norme procedurali espresse; la partecipazione è riconosciuta come principio di carattere generale sulla base dei principi della Costituzione dello Stato⁸⁷.

Un secondo filone di giurisprudenza portoghese, del *Supremo Tribunal Administrativo*, di interesse ai fini della presente ricerca riguarda, in modo particolare, l'interpretazione e l'applicazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* in talune fattispecie, quanto all'obbligo da parte della Amministrazione Finanziaria di instaurare il contraddittorio difensivo con il contribuente in base alle disposizioni dello stesso articolo. La norma dispone che il contraddittorio è obbligatorio nella fase precedente la chiusura di una verifica fiscale, e nell'ulteriore fase precedente la notifica dell'avviso di liquidazione, con cui è richiesta al contribuente l'imposta dovuta a seguito dei controlli.

La norma ad oggi dispone che non è necessaria una duplicazione di contraddittorio se con l'atto di liquidazione la Amministrazione Finanziaria non fa valere elementi nuovi, e diversi quindi da quanto ha già costituito oggetto di confronto con il contribuente. I contribuenti sostengono che prima della introduzione di questa specifica disposizione, ad oggi contenuta al comma 3 dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* e introdotta per evitare inutili duplicazioni nel procedimento, in base all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* precedente alla modifica, è comunque necessario un ripetersi del contraddittorio prima della notifica dell'atto di liquidazione. La questione è affrontata nelle sentenze del *Supremo Tribunal Administrativo* del 16/05/2007 e del 12/12/2006 le quali, in modo univoco, affermano che i procedimenti nella fattispecie sono legittimi, perché non sussistono fatti nuovi fatti valere dalla Amministrazione Finanziaria nell'atto di liquidazione; il Tribunale argomenta che al comma 3 dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* deve essere data una valenza interpretativa, la norma quindi retroagisce e correttamente deve essere applicata sin dalla data di entrata in vigore della *Lei Geral Tributaria*⁸⁸.

⁸⁷

Va notato che, pur trattandosi di Iva, una materia di competenza della Comunità Europea, il giudice nazionale non ha argomentato la propria soluzione alla luce dei principi espressi dalla giurisprudenza comunitaria, a riguardo della tutela del diritto di contraddittorio e del diritto di difesa nel procedimento, aspetti che saranno approfonditi nei capitoli successivi. Il giudice ha emesso la propria decisione sul solo fondamento dei principi riconosciuti in ambito nazionale, sanciti dalla Costituzione Portoghese.

⁸⁸

Si riporta di seguito un passaggio significativo della sentenza del 16/05/2007 del Supremo Tribunal Administrativo: "A questão encontra-se hoje resolvida no n. 3 do citado art. 60º da LGT, que dispõe: "Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado". É certo que este normativo resulta do n. 1 do art. 13º da Lei n. 16-A/2002, de 31/5, ou seja, posterior à acção de fiscalização e à notificação da inspecção tributária. Porém, o n. 2 daquele art. 13º estatui que o citado n. 1 tem natureza interpretativa. E, como é sabido, a norma interpretativa integra-se na norma interpretada, retroagindo os seus efeitos ao início da vigência desta (art. 13º, n. 1, do C. Civil). A lei interpretativa, que é uma interpretação autêntica da lei, é vinculativa. Acresce dizer - e já o referimos acima - que a lei interpretativa "retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada" (Código Civil Anotado, Pires de Lima e Antunes Varela, 2ª Edição, anotação ao art. 13º). Vale isto por dizer que, no caso, e face ao probatório, atento o respectivo quadro legal, não havia lugar à audição do originário devedor antes da liquidação, por isso que o mesmo fora ouvido sobre o projecto de correcções. Ou seja: foi exercido o direito de audição. E, no caso, não foram invocados factos novos sobre os quais o originário devedor não se tenha pronunciado. Assim, não tinha ele que ser ouvido antes da liquidação. As liquidações adicionais de IRC não padecem pois do alegado vício de violação de lei."

Una ulteriore pronuncia, in merito alla interpretazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, è la sentenza del *Supremo Tribunal Administrativo* del 06/12/2006, relativa ad una fattispecie di interpello del contribuente alla Amministrazione Finanziaria, in cui si chiede la interpretazione ed applicazione della legge al caso concreto prospettato. La Amministrazione Finanziaria omette il contraddittorio nel corso del procedimento e il contribuente impugna per violazione dell'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*. La questione analizzata dal giudice nella sentenza è, dunque, se nel caso di specie la Amministrazione Finanziaria fosse obbligata o meno ad attivare il contraddittorio, essendo chiamata a pronunciarsi su fatti esposti dal contribuente per la interpretazione della legge nel caso concreto

Il Tribunale afferma che la formalità del contraddittorio nella fattispecie è obbligatoria, stante la presenza di pareri differenti, forniti da organi amministrativi diversi, che l'autorità che ha deciso l'interpello ha acquisito al fine di fornire la risposta al contribuente. La circostanza specifica di pareri difformi è utilizzata per argomentare la complessità della decisione, e la possibilità concreta di esiti diversi del procedimento. In queste circostanze, evidenzia il giudice, il contraddittorio con il contribuente è da intendersi come obbligatorio. Viene quindi annullata la decisione dell'Amministrazione Finanziaria.

A me pare corretto evidenziare che il Tribunale non esclude l'obbligo del contraddittorio a priori, su questioni che concernono la sola applicazione della legge a casi concreti, ma preferisce verificare nel concreto la complessità della decisione interpretativa.

Un altro aspetto interessante relativo all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* riguarda il requisito dell'analiticità della motivazione riguardo agli elementi emersi nel corso del contraddittorio. Mancano al momento sentenze nel settore tributario, ma delle indicazioni interessanti provengono sulla problematica dalla sentenza del *Supremo Tribunal Administrativo* del 06/02/2007, in materia amministrativa. Nella circostanza il ricorrente privato contesta che nell'atto definitivo la Amministrazione non ha preso posizione a fronte delle osservazioni presentate nel corso del procedimento. Il giudice esclude che l'omissione della Amministrazione possa portare ad invalidare l'atto, perché la parte si è limitata nelle proprie osservazioni a negare tutti gli elementi probatori acquisiti dalla Amministrazione senza produrre delle prove concrete a proprio favore. Non sono stati presentati fatti nuovi, nel contraddittorio, e ciò giustifica l'omissione di riferimenti sugli esiti del contraddittorio. La posizione del *Supremo Tribunal Administrativo* è ponderata nella valutazione della omissione da parte della Amministrazione, perché non considera lese le prerogative del contribuente da una omissione di riferimenti nell'atto sull'esito del contraddittorio, dal momento che le osservazioni della parte, non provate, non invalidano il fondamento dell'atto e la correttezza della motivazione.

Nella giurisprudenza più recente del *Supremo Tribunal Administrativo* è di interesse, ai fini della presente ricerca, un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea in merito all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*. Il *Supremo Tribunal Administrativo* nella decisione del 12/06/2007 ha rinviato in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea una questione relativa alla conformità della disciplina interna, l'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*, rispetto ai principi comunitari del diritto di difesa e del contraddittorio. Il rinvio pregiudiziale si innesta su un ricorso contro un avviso di liquidazione di imposte doganali ed Iva e riguarda, in particolare, la limitatezza dei tempi previsti dalla norma, che sono dati al contribuente per presentare le proprie difese²⁰⁶. Nella fattispecie il pagamento delle imposte è intimato dall'Ufficio entro una scadenza temporale che corrisponde a due giorni successivi alla data fissata per il contraddittorio. I tempi per l'esercizio del diritto di difesa, attraverso il contraddittorio, in sede al procedimento amministrativo, sono visti come limitativi, dal contribuente, anche in considerazione dei brevi termini che sono dati per il pagamento delle imposte determinate

a seguito del controllo, che non lasciano spazio sufficiente all'Ufficio per valutare le osservazioni della parte. L'argomento a me pare di interesse, in quanto, in effetti, i tempi previsti dalla normativa portoghese per il contraddittorio preventivo paiono limitati, e questa circostanza può incidere su un effettivo esercizio del diritto di difesa. La quasi concomitanza tra il momento del contraddittorio e il termine fissato da parte dell'Ufficio per il pagamento delle imposte dovute a seguito del controllo pare inoltre problematica, perché riduce in termini consistenti i tempi utili per una valutazione dell'ufficio sugli elementi di prova prodotti dal contribuente a propria difesa, andando ad incidere quindi sulla stessa ratio della tutela preventiva che il contraddittorio preventivo intende realizzare. La risposta che la Corte di Giustizia Europea verrà a dare su questa questione pregiudiziale sarà di sicuro interesse, soprattutto per gli sviluppi della tematica del diritto di difesa e del diritto di contraddittorio in ambito comunitario, nel settore fiscale.

Va inoltre osservato che la Corte di Giustizia Europea è chiamata a pronunciarsi su una norma nazionale, introdotta dal legislatore per la tutela del contribuente, che abbraccia, in generale, tutto il settore impositivo. Sarà interessante verificare il giudizio della Corte di Giustizia sulla propria competenza in materia, posto che il rinvio pregiudiziale del giudice nazionale evidenzia la presenza di un dubbio sulla violazione del principio comunitario generale di diritto difesa da parte di una norma nazionale, in un caso che riguarda concretamente imposte devolute alla competenza delle istituzioni comunitarie, ma che concerne una norma nazionale con valenza anche per i settori di imposizione diversi da quelli devoluti alla Unione Europea.

Par. 6 Conclusioni

L'esperienza portoghese sulla partecipazione del contribuente all'accertamento è interessante. In un Paese in cui i procedimenti amministrativi nel settore fiscale sono improntati in termini formali, con una espressa previsione di legge è stata posta l'obbligatorietà della forma di partecipazione che consiste nel contraddittorio difensivo nell'ambito dell'accertamento. Ne sono derivate posizioni contrastanti, soprattutto in dottrina.

La prassi amministrativa e una parte di dottrina tendono a dare una lettura restrittiva della disposizione, che tende a ridurre la portata del contraddittorio sul duplice piano, di momento del procedimento e di principio generale. La dottrina, in particolare, sarebbe portata ad escludere l'obbligatorietà del contraddittorio nell'ambito di provvedimenti a carattere vincolato, ma con una certa difficoltà nel distinguere queste tipologie di atti da quelli che sono espressione di poteri discrezionali.

Argomenti favorevoli alla affermazione del contraddittorio come principio generale sono invece sviluppati da parte della dottrina più garantista dal confronto con il settore amministrativo e con la giurisprudenza in questo ambito, con richiami anche ai principi costituzionali.

La posizione della giurisprudenza, al momento, a me pare non semplice da valutare, in un'ottica complessiva, rispetto alla affermazione del contraddittorio come principio di carattere generale che sottende la tutela del diritto di difesa del contribuente. Si tratta, infatti, di una giurisprudenza che sta iniziando a svilupparsi a seguito dell'importante modifica normativa introdotta dall'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria* e le sentenze paiono, al momento, più portate a valutare la portata applicativa della disposizione normativa di cui all'articolo 60 della *Lei Geral Tributaria*.

Capitolo V

Il contraddittorio nell'analisi comparata

Par. 1 L'analisi comparata sul significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento

L'analisi comparata degli ordinamenti nazionali dei Paesi Europei mostra aspetti molto interessanti circa il significato della partecipazione del contribuente nell'accertamento fiscale.

Rispetto alla definizione data nel primo capitolo sulla valenza che la partecipazione può assumere nell'accertamento, nel significato di difesa ovvero di collaborazione ai controlli, è riscontrata attraverso la analisi dei singoli ordinamenti la presenza di una maggiore attenzione sul significato che l'intervento del privato assume sul piano della garanzia della difesa e sulla tutela di tale prerogativa.

Sull'aspetto della partecipazione in forma collaborativa mancano contributi che portino ad evidenziare la possibilità di una tutela giuridica a favore del contribuente che prescindendo dalla valenza difensiva che un tale intervento del contribuente può assumere nel corso dei controlli fiscali.

L'aspetto interessante che emerge dalla ricerca è la presenza, in taluni ordinamenti, di una tutela giuridica riconosciuta a favore del contribuente sulla garanzia del confronto con la Amministrazione nella forma di contraddittorio e la centralità del contraddittorio come principio di carattere generale, a tutela delle prerogative di difesa del privato. Non si tratta tuttavia di un aspetto comune a tutti gli ordinamenti esaminati.

La codificazione del contraddittorio non è sempre presente negli ordinamenti tributari nazionali esaminati, come momento antecedente la formalizzazione dell'avviso di accertamento in cui la Amministrazione dà comunicazione dei riscontri del controllo prima della formale adozione dell'atto impositivo.

L'affermazione del contraddittorio come un principio generale non è analogamente uniforme negli ordinamenti esaminati.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, la Francia, in cui è codificato dalla legge il contraddittorio, necessario a pena di invalidità dell'accertamento, tra il contribuente e la Amministrazione prima della notifica dell'avviso di accertamento e in cui il contraddittorio è riconosciuto nella valenza di principio generale dalla giurisprudenza, come espressione del diritto di difesa del contribuente. La giurisprudenza francese ha assunto un ruolo determinante nell'affermazione dell'obbligatorietà del contraddittorio nell'accertamento e della rilevanza del contraddittorio come principio generale, a tutela delle prerogative del privato. Il diritto di difesa del contribuente è tutelato anche nella fase istruttoria dell'accertamento, per le forme di controllo più incisive, considerando il confronto con il contribuente obbligatorio per la Amministrazione anche in questa fase dell'accertamento tributario.

Nel quadro europeo l'esperienza francese è sintomatica di un rigore formale imposto agli Uffici della Amministrazione finanziaria, che implica il pieno rispetto delle regole poste dalla disciplina procedimentale, come garanzia per la tutela dei contribuenti.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, il Portogallo, che ha recentemente introdotto nel modello legale del procedimento tributario il contraddittorio, obbligatorio tra il contribuente e l'Amministrazione. Il principio di contraddittorio potrebbe apparire, al momento, ancora non a pieno affermato in questo ordinamento, nel settore tributario, a fronte di una giurisprudenza che inizia ora a delinearsi e per le perplessità della dottrina nella ricostruzione della valenza del dettato normativo, che tende anche ad escludere

l'applicazione del contraddittorio nelle fattispecie di esercizio di potere vincolato, non avente carattere discrezionale.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, l'Italia, anche esso legato ad una impronta formalista, in cui l'attività di accertamento ed il contenuto dell'avviso di accertamento sono vincolati alla legge. Il contraddittorio è disposto come obbligatorio per legge, a pena di invalidità, solo per talune tipologie di accertamenti in cui è utilizzata la normativa antielusiva. La giurisprudenza non riconosce al contraddittorio la valenza di principio generale, tale da costituire oggetto di garanzia a favore del contribuente in termini generali, restando legata al dettato positivo nella valutazione dei requisiti di validità dell'accertamento.

Abbiamo visto l'esperienza di un Paese, il Regno Unito, in cui l'ordinamento permette un forte potere discrezionale alla Amministrazione Finanziaria, che non trova delle corrispondenze nell'esperienza degli altri Paesi Europei continentali. Gli Uffici agiscono nell'ambito di ampi poteri che sono conferiti dalla legge e che possono trovare come limite, nei casi più incisivi, la richiesta di una preventiva autorizzazione giudiziale. Il contraddittorio non costituisce un momento dell'accertamento e non è presente giurisprudenza nel settore tributario che ne evidenzia la obbligatorietà e la valenza alla stregua di principio generale. Agli ampi poteri della Amministrazione fa da contrappeso una tutela giurisdizionale anticipata rispetto al momento della notifica dell'atto di accertamento, che può essere attivata già nel corso del controllo.

Esperienze diverse, che evidenziano quindi sensibilità e aperture differenti verso la tutela delle prerogative del contribuente, in una attività, quella di accertamento fiscale, rivolta in primo luogo al soddisfacimento degli interessi erariali e collettivi, per la lotta contro l'evasione.

Un elemento che appare in modo evidente da questo studio è la diversità tra il modello anglosassone ed i Paesi dell'Europa continentale. Il Regno Unito privilegia la tutela giurisdizionale mentre nei Paesi europei continentali questa non è generalmente esperibile nel corso dell'iter di accertamento; nei Paesi europei continentali l'attività di accertamento è formalizzata dalla legge in procedimenti e provvedimenti tipici, con la tendenza quindi a maggiori vincoli in capo alla Amministrazione nel momento del controllo, che vorrebbero costituire una garanzia a favore del contribuente.

Nell'esperienza anglosassone, la giurisprudenza amministrativa riconosce ed applica principi di carattere generale; il principio di contraddittorio viene applicato da parte della giurisprudenza nel settore amministrativo sulla base di un approccio al caso concreto, che esclude la obbligatorietà tassativa del confronto, per procedere ad una valutazione degli interessi in gioco nella specifica circostanza. Non è tuttavia presente giurisprudenza sul contraddittorio nel settore tributario.

Negli ordinamenti dei Paesi europei continentali il contraddittorio non viene sempre codificato come momento del procedimento di accertamento e questo costituisce un limite alla affermazione del contraddittorio come principio generale, e al conseguente riconoscimento della garanzia di difesa del contribuente in sede procedimentale. La tutela del contribuente, nei casi in cui il contraddittorio non è parte del procedimento, viene quindi a essere riservata alla sede giudiziale.

Par. 2 L'analisi comparata sugli effetti che la diversa natura della giurisdizione tributaria produce sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento

Nella ricerca è affrontata l'analisi dei sistemi di tutela giudiziale nel settore tributario, con riferimento all'esperienza dei singoli Paesi esaminati. Un aspetto che emerge dalla

comparazione è la difficoltà sull'inquadramento della giurisdizione tributaria, che in alcuni Paesi è di annullamento, in altri tende verso un modello misto di annullamento e merito. L'analisi di questa tematica ha permesso di riscontrare che la diversa natura della giurisdizione gioca un importante ruolo sull'affermazione delle prerogative di difesa del contribuente nell'accertamento.

In particolare, negli ordinamenti in cui il modello di giurisdizione è misto la affermazione di una rilevanza del valore delle norme e dei principi di carattere procedimentale è più difficile, in quanto l'oggetto del giudizio tende a spostarsi di più sulla valutazione della fondatezza della motivazione e della rilevanza delle prove.

Nei Paesi continentali il processo tributario è sempre giurisdizione di annullamento, in quanto l'atto della Amministrazione Finanziaria deve essere corrispondente a pena di invalidità ai requisiti previsti dalla legge. In alcune esperienze, tuttavia, come ad esempio quella italiana, a questo tipo di modello che si rifà al settore amministrativo, si sovrappone la valutazione della legittimità dell'avviso di accertamento in base ad una valutazione di merito da parte del giudice.

Sussiste una diversa sensibilità, nei Paesi europei, sulla questione della modificabilità della pretesa tributaria, nel corso del giudizio, e sulla possibilità da parte del giudice di addivenire a determinazioni differenti rispetto alla posizione originaria presentata nell'atto della Amministrazione. Quando il modello di azione giudiziale è misto si tende ad ammettere la sentenza sostitutiva del giudice rispetto al provvedimento amministrativo e si avverte una certa tendenza a ritenere sanabili taluni vizi degli atti, di carattere procedimentale, che derivano da mancata conformità al dettato normativo.

In base a questa ricerca, a me pare condivisibile affermare che la diversa rilevanza attribuita nei Paesi europei ai momenti di confronto tra la Amministrazione ed il contribuente, e quindi la diversa sensibilità riscontrata sulla tematica delle prerogative di difesa del contribuente, è anche il risultato di come sia inquadrato e sentito il processo in ambito tributario, posto il ruolo centrale della giurisprudenza nella affermazione dei principi generali.

Quando è maggiormente sentita la natura del processo tributario quale giudizio di annullamento, per la rilevanza attribuita al rigore formale e ai requisiti che un avviso di accertamento deve possedere, in base alla legge, il procedimento di accertamento è valutato in primo luogo per la sua correttezza alla stregua della legge, ossia per il rispetto al diritto positivo e ai principi generali.

Nelle giurisdizioni miste in cui il carattere decisorio è più sentito rispetto a quello di annullamento, i giudici tendono a riconoscere che il contraddittorio svolto in sede giudiziale permette una giusta garanzia per il contribuente, circostanza che deve quindi ritenersi sufficiente per la tutela del diritto di difesa. In questo modo, la mancanza di disposizioni espresse sull'obbligo della Amministrazione Finanziaria al contraddittorio preventivo a pena di invalidità, non porta allo sviluppo da parte della giurisprudenza di un indirizzo garantista, che riconosca la rilevanza della difesa del contribuente davanti alla Amministrazione nella fase precedente il contenzioso tributario.

Una esperienza peculiare è quella del Regno Unito, che conosce ad oggi due distinti tipi di rimedio giudiziale, l'appello ed il *judicial review*, che fanno capo a giurisdizioni differenti. Il primo rimedio giudiziale è esclusivamente di merito e, in questo modo, la sentenza del giudice impedisce alla Amministrazione Finanziaria di emettere un nuovo accertamento sul medesimo rapporto. Il secondo rimedio giudiziale è di annullamento e riguarda quindi le modalità di esercizio dei poteri della Amministrazione.

La separazione delle azioni giudiziali non ha comportato una piena valorizzazione dei profili garantisti connessi alle modalità procedurali, che la giurisprudenza valuta sempre con riferimento al caso concreto, ponderando le posizioni e gli interessi della Amministrazione e del contribuente. In mancanza di vincoli legislativi, il giudice tende

ad attribuire una maggiore rilevanza all'interesse dell'Erario di cui la Amministrazione Finanziaria è portatrice rispetto all'interesse privato del contribuente e raramente arriva ad invalidare la attività della Amministrazione Finanziaria, in ragione della presenza di modalità operative ritenute improprie.

Par. 3 Conclusioni sulla affermazione del contraddittorio come principio comune

Un aspetto particolare su cui la analisi comparata invita a riflettere è la possibilità di qualificare il contraddittorio come principio comune, nelle esperienze dei diversi Paesi esaminati, nel settore tributario, che sottenda al riconoscimento e alla tutela del diritto di difesa del contribuente nell'accertamento.

Sulla base della analisi del dato normativo e della giurisprudenza tributaria, a me pare corretto affermare che il contraddittorio non costituisce al momento un principio che trova riconoscimento uniforme da parte dei Paesi esaminati.

Alcuni Paesi propendono per affermare la tassatività del contraddittorio come momento del procedimento di accertamento e conseguentemente riconoscono il valore di principio di carattere generale al contraddittorio la cui violazione comporta, per ciò stesso, la invalidità dell'avviso di accertamento. Questa è, nello specifico, l'esperienza già da tempo consolidata dell'ordinamento francese.

In altri Paesi, la recente codificazione del contraddittorio come fase procedimentale, obbligatoria, sta portando verso nuovi percorsi della giurisprudenza, che tuttavia pare restare più legata alla formulazione del dettato normativo rispetto alla valorizzazione di principi di carattere generale. Questa è l'esperienza del Portogallo.

E' la codificazione procedimentale, più che la affermazione di principi di carattere generale, il metro che negli ordinamenti europei continentali tende ad essere utilizzato maggiormente dai giudici, nella valutazione dei motivi di invalidità dell'accertamento. L'esperienza italiana è l'espressione di questo orientamento, in cui alla carenza di una codificazione del contraddittorio come fase procedimentale in termini generali si affianca il mancato riconoscimento dello stesso alla stregua di un principio di carattere generale.

Nell'ordinamento inglese è presente una spiccata preferenza per la tutela giudiziale del contribuente, esperibile già nel corso dell'istruttoria. In questo modo la tematica della tutela del contribuente rispetto alle modalità operative della Amministrazione, in particolare per l'aspetto della garanzia del contraddittorio, trova un limitato riscontro nella giurisprudenza.

Par. 4 La comparazione degli ordinamenti tributari e il diritto comunitario

Nella fase attuale di integrazione degli ordinamenti giuridici dei Paesi facenti parte del Trattato sull'Unione Europea, la comparazione su aspetti di tipo sostanziale ovvero procedimentale relativi alla fiscalità ha un significato particolarmente rilevante. E' in primo luogo una modalità utile a comprendere l'evoluzione degli ordinamenti giuridici che permette di ampliare l'analisi del giurista e di ottenere una visione più ampia delle diverse problematiche. L'analisi comparata è, in secondo luogo, la premessa necessaria per affrontare il processo di integrazione europea.

In ambito europeo è in corso di formazione un diritto comune⁸⁹. Il Trattato con le sue successive integrazioni, insieme alla codificazione secondaria ad opera delle istituzioni comunitarie e alla giurisprudenza dei giudici comunitari forma un corpo giuridico che è in costante evoluzione e presenta aspetti molto peculiari, per il fatto di sovrapporsi agli ordinamenti giuridici nazionali negli ambiti demandati alla competenza delle autorità comunitarie.

Il Trattato europeo è stato inizialmente pensato, dai Paesi fondatori, come un accordo sulla base del quale creare i presupposti di una integrazione progressiva, ed in cui la valutazione sulla necessità di discipline giuridiche comuni, nei differenti settori, viene ad essere demandata alle istituzioni comunitarie rappresentative dei Paesi membri, ad eccezione degli aspetti concordati già al momento della stipula del Trattato. Per quanto riguarda la fiscalità, il Trattato trasferisce la competenza sulla disciplina delle imposte indirette alle istituzioni comunitarie e lascia la approvazione di disposizioni comuni nel settore delle imposte dirette alla determinazione delle istituzioni rappresentative.

Le imposte indirette aventi alla base una fonte giuridica comunitaria sono l'iva, i tributi doganali e le accise. Le rispettive normative nazionali recepiscono e integrano la disciplina comunitaria, per gli aspetti non codificati.

Lo sviluppo della giurisprudenza comunitaria sta acquisendo un valore molto forte nel processo di avvicinamento degli ordinamenti; al modello di integrazione progressiva concordata dalle istituzioni comunitarie rappresentative si sta imponendo quello della integrazione cosiddetta negativa, con cui i giudici europei stanno sempre di più assumendo il compito di rilevare le criticità degli ordinamenti nazionali rispetto al modello di unificazione comunitaria.

L'ordinamento comunitario riconosce, nell'ambito delle garanzie procedurali, la prerogativa dell'esercizio del diritto di difesa del cittadino a fronte di una attività della Amministrazione Pubblica lesiva dei propri interessi. Il contraddittorio difensivo tra cittadino e Amministrazione, nell'ambito del procedimento, costituisce un principio di carattere generale, di matrice giurisprudenziale.

Nel capitolo successivo sono esaminate, nel dettaglio, le tendenze dell'ordinamento comunitario rispetto all'affermazione del principio di contraddittorio ed è valutato l'aspetto problematico della carenza di continuità con gli ordinamenti nazionali.

⁸⁹ *Si veda, per una presentazione generale del diritto comunitario: Manuale di diritto comunitario, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo, Puglisi, Torino, 1983; Lauria, Manuale di diritto delle Comunità Europee, Torino, 1988; G. Tesauero, Diritto comunitario, Cedam, IV edizione, 2005; Biscottini, La natura giuridica delle Comunità Europee, in Dir. Int., p. 229; Conforti, Sulla natura giuridica delle Comunità Europee, in Scritti in onore di Raselli, Milano, 1971, I, p. 563; Dagtoglou, La natura giuridica delle Comunità Europee, in Trent'anni di diritto comunitario, Bruxelles, 1981, p. 35; Neri, Sulla natura giuridica delle Comunità Europee, in Riv. dir. int., 1964, p. 231; Vitta, L'integrazione europea. Studio sulle analogie ed influenze di diritto pubblico interno negli istituti di integrazione europea, Milano, 1962; Ballarino, Lineamenti di diritto comunitario, Padova, 1991, p. 5; Pocar, Diritto delle Comunità europee, Milano, 1991.*

BIBLIOGRAFIA

Dottrina italiana

- P. Agostinelli, Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto impositivo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile nota a TAR Toscana, sent. del 22/10/1999 n. 767, TAR Veneto, sent. del 02/11/2000 n. 1975, Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sent. del 21/02/2000, n. 32, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 1, parte II, p. 71
- G. Alice, Statuto del contribuente: introduzione del contraddittorio alla chiusura della verifica fiscale, in *Il fisco*, 2001, p. 4994
- L. Antonini, Intorno alle metanorme dello statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, p. 619
- F. Batistoni Ferrara, B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2006
- F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo, parte generale*, quarta edizione, Padova, Cedam, Casa editrice Dott. Antonio Milani
- G. Boletto, Responsabilità per danni dell'Amministrazione Finanziaria, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 1, parte I, p. 59
- R. Bonavitacola, Utilizzabilità di prove irrualmente acquisite, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/04/2003, n. 4987, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 6, parte II, p. 568
- A. Bottiglieri, S. Cogliani, D. Ponte, R. Proietti, *Commentario alla legge sul procedimento amministrativo*, Cedam, 2004
- L. Bucci, La norma "generale" antielusiva nell'interpretazione del Comitato consultivo: alcune considerazioni, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 2, p. 507
- M. Capolupo, Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente, commento a Corte di Cassazione, sent. del 17/10/2002 n. 16424 e sent. del 25/02/2003 n. 11283, in *Rassegna tributaria*, 2003, n. 6, p. 2104
- A. Carinci, Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/73, commento a Corte Costituzionale, sent. del 07/07/2005, n. 280, in *Rassegna tributaria*, 2005, n. 5, p. 1669
- S. Cassese, *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2003
- S. Cassese, *Istituzioni di diritto amministrativo, II Edizione*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 2006
- F. Catarzi, Le condizioni per l'utilizzo di verbali di ispezione redatti verso terzi, tra motivazione e prova, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 15319 del 23/04/2002, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2003, n. 2, p. 185
- N. Chiechi, Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico d'imposta secondo lo Statuto del contribuente, in *Bollettino tributario*, 2002, n. 9, p. 645
- N. Chiechi, F. S. Chiechi, I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, in *Bollettino tributario*, 2004, n. 4, p. 257
- G. M. Cipolla, Sulla configurabilità di profili discrezionali ed equitativi nell'accertamento e nel processo tributario, commento a Corte di Cassazione, sent. del 15/05/2001 n. 16051, sent. del 08/10/2001, n. 12331, sent. del 10/05/2001 n. 11354, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 1, p. 174
- G. M. Cipolla, A proposito di una recente sentenza della Cassazione sull'efficacia probatoria del processo verbale, in *Rivista di diritto finanziario*, 1993, p. 119
- P. Corso, Il ritorno del principio di fissità nello Statuto dei diritti del contribuente, in *Corriere tributario*, 2000, n. 38, p. 2789

P. Corso, E' sindacabile dal giudice la legittimità del procedimento di verifica fiscale, nota a Tribunale di Milano, sent del 19/05/2005, n. 5751, in Corriere tributario, 2005, n. 33, p. 2622;

P. Corso, Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/10/2004, n. 19689, in Corriere tributario, 2005, n. 1, p. 53

F. D'Alaya Valva, Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'articolo 97 della Costituzione all'inizio del terzo millennio, Nuovi studi politici, 2003, p. 23

F. D'Alaya Valva, Il principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, il ruolo dello Statuto, in Rivista di diritto tributario, 2001, I, p. 915

F. D'Alaya Valva, Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante commento a delibere del Garante del contribuente di Bolzano del 18/10/2002, 20/12/2002 e 17/01/2003, in Rivista di diritto tributario, 2003, n. 2, parte I, p. 179

F. D'Alaya Valva, Il fattore tempo nella notificazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, in Rivista di diritto tributario, 2004, n. 4, parte II, p. 197

F. D'Alaya Valva, L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria, in Rivista di diritto tributario, 2004, n. 2, parte I, p. 145

E. Della Valle, La tutela dell'affidamento del contribuente, in Rassegna tributaria, 2002, n. 2, p. 459

E. De Mita, Lo statuto del contribuente alla prova della gerarchia, in Rivista di diritto tributario, 2004, II, p. 848

U. De Siervo, Contributo al dibattito sulle norme sulla produzione normativa contenute in fonti primarie (a proposito del cosiddetto Statuto dei diritti del contribuente) in Osservatorio sulle fonti, a cura di U. De Siervo, 2001, Torino

A. Di Pietro, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000

M. Di Siena, Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, commento a TAR Campania, sent. del 09/03/2004, n. 2806, in Rassegna tributaria, 2005, n. 4, p. 1293

R. Dominici, Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sent. n. 15 del 23/02/2006, in Giurisprudenza tributaria, 2006, 9. p. 797

S. Donatelli, Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e invalidità derivata dell'avviso di accertamento, commento a Corte di Cassazione, sent. del 10/06/2004, n. 19689, in Rassegna tributaria, 2005, n. 4, p. 1232

Falcone, Statuto dei diritti del contribuente e Cassazione tributaria, in Il fisco, 2003, n. 15, p. 2221

G. Falsitta, Corso di diritto tributario, Padova, 2003, p. 33

G. Falsitta, Manuale di diritto tributario, Parte generale, Padova, 2003

A. Fantozzi, Il diritto tributario, Utet, Torino, 2003

A. Fedele, I principi costituzionali e l'accertamento tributario, in Rivista di diritto finanziario, 1992, I, p. 463

L. Ferlazzo Natoli, La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario, in Rivista di diritto tributario, 1999, I, p. 755

L. Ferlazzo Natoli, La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000

E. Fortuna, Gli attuali confini della giurisdizione tributaria, in Rivista di diritto tributario, 2003, n. 1, parte I, p. 12

G. Fransoni, La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale, commento a Corte Costituzionale, sent. del 06/06/2005, n. 225, in Rivista di diritto tributario, 2005, n. 9, parte I, p. 967

F. Gallo, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in Rivista di diritto tributario, 2002, n. 5, parte I, p. 425

A. Garcea, Spunti ricostruttivi in tema di interpello tributario, in Rivista di diritto tributario, 2003, n. 6, parte I, p. 483

G. Ghetti, Il contraddittorio amministrativo, Cedam, 1971, Padova

A. Giorgianni, L'evoluzione dei rapporti di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente: l'interpello alla luce dello Statuto del contribuente, in Rassegna tributaria, 2004, n. 2, parte I, p. 217

A. Giorgianni, La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?, in Rivista di diritto tributario, 2005, n. 3, II, p. 164

C. Glendi, Il codice tributario in Italia e le disposizioni sulla legge tributaria in generale, in Diritto e pratica tributaria, 1994, I, p. 1338

C. Glendi, Un varco per lo statuto su tutte le norme tributarie, in Guida normativa, 2001, n. 65, p. 38

M. A. Grippa Salvetti, Lo statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa, in Rassegna tributaria, 2004, n. 5, p. 1719

S. La Rosa, Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari, commento a Corte di Cassazione, sent. del 19/06/2001, n. 8344 e sent. del 03/12/2001, n. 15230, in Rivista di diritto tributario, 2002, n. 4, parte II, p. 292

S. La Rosa, Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza, nota a Consiglio di Stato, sent. del 05/12/1995, n. 982, in Rivista di diritto tributario, 1996, II, p. 1109

S. La Rosa, Principi di diritto tributario, II ed, G. Giappichelli Editore, Torino, 2006

Lo Gozzo, Il valore dello statuto del contribuente: irretroattività della legge tributaria e legittimo affidamento, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2004, p. 959

S. Lombardi, Omessa redazione del processo verbale di verifica e violazione del principio del contraddittorio, in Bollettino tributario, 2005, p. 1026

R. Lupi, Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore, commento a Corte di Cassazione, sent. del 02/07/2001 n. 15230, sent. del 30/11/2000 n. 15209, sent. del 16/10/2001 n. 15914, sent. del 02/02/2002, n. 1383, in Rivista di diritto tributario, 2002, n. 2, p. 651

Magnani, Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario, in Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo, a cura di Preziosi, Roma-Milano, 1996

I. Manzoni, Poteri di accertamento e tutela del contribuente (nelle imposte dirette e nell'Iva), Milano, 1993, p. 260

I. Manzoni, G. Vanz, Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici, G. Giappichelli Editore, Torino, 2007

A. Marcheselli, Diversa qualificazione della fattispecie e diritto al contraddittorio negli accertamenti ex Visentini ter, nota a Corte di Cassazione, n. 15134, del 30/06/2006, in Giurisprudenza italiana, 2006, n. 11, p. 951

A. Marcheselli, Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio, nota a Corte di Cassazione sent. n. 17229 del 28/07/2006, in Giurisprudenza tributaria, 2006, n. 12, p. 1047

G. Marino, Lo statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione, in Rassegna tributaria, 2006, n. 2, p. 460

G. Marongiu, Statuto del contribuente, affidamento e buona fede, in Rassegna tributaria, 2001, n. 5, p. 1275

- G. Marongiu, Lo statuto del contribuente, le sue ragioni le sue applicazioni, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, I, p. 1007
- G. Marongiu, Lo statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 5, p. 1007
- V. Mastroiacovo, Efficacia dei principi dello Statuto e affidamento del contribuente, nota a Corte di Cassazione, sent. del 12/02/2002, n. 17576, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, n. 3, parte II, p. 268
- V. Mastroiacovo, Ancora sull'efficacia dello statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi, A. Fedele, Milano, 2005, p. 23
- M. Milanese, La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 2, parte I, p. 285
- A. Modolo, Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, n. 3, I, p. 289
- G. C. Moretti, La motivazione dell'accertamento tributario, Padova, 1969
- G. Nanula, Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale, in *Il fisco*, 2004, p. 1400
- A. Parlato, Lo statuto del contribuente, prima applicazione e riflessi sugli enti locali, Convegno organizzato dal centro ricerche e studi direzionali e dal Comando Regione Sicilia della Guardia di Finanza, Palermo, 14 giugno 2001
- F. Pepe, Notificazioni e temporanea inopponibilità delle variazioni anagrafiche: la Corte Costituzionale tra "effettività" del diritto di difesa e "ragion fiscale", in *Rivista di diritto tributario*, 2004, n. 4, parte II, p. 204
- M. Piazza, Primi orientamenti degli interpelli relativi alla normativa sulle Controlled foreign companies (art. 127 bis Tuir), in *Rivista di diritto tributario*, 2003, parte IV, p. 49
- C. Pinelli, Sulle clausole rafforzative dell'efficacia delle disposizioni dello statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), in *Foro italiano*, 2001, n. 5
- M. Pisani, La valenza delle prove irrivalenti nell'accertamento tributario, in *Il fisco*, 2005, n. 11, p. 1 – 1570
- A. Pomelli, Prove illegittimamente acquisite per difetto di autorizzazione, nota a Corte di Cassazione, sent. del 01/10/2004, n. 19689, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, n. 4, p. 371
- G. Porcaro, Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, parte I, p. 1111
- G. Porcaro, Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali", in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, n. 1, p. 15
- R. Rinaldi, Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta, Bologna, 1999
- E. Rosini, L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?, in *Rassegna tributaria*, 2002, n. 3, p. 831
- P. Rossi, Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, n. 5, parte I, p. 437
- P. Russo, Manuale di diritto tributario, Il processo tributario, con la collaborazione di Guglielmo Frasoni, Giuffrè Editore, Milano, 2005
- L. Salvini, La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter, in *Rassegna tributaria*, 1987, p. 353
- L. Salvini, La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre) in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 17
- L. Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva), Padova, 1990

- S. Samartino, I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in AA VV, Lo statuto dei diritti del contribuente, a cura di G. Marongiu, Torino, 2003, p. 136
- G. Scarlatta, A. Vignoli, Sottoscrizione degli atti impositivi e loro riferibilità all'Ufficio tributario, nota a Corte di Cassazione, sent. n. 9779 del 31/01/2003, in Dialoghi di diritto tributario, 2004, p. 1127
- D. Stevanato, Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento dei tributi, commento a Corte di Cassazione, sent. del 12/02/2002, n. 17576, in Rassegna tributaria, 2003, n. 2, p. 815
- D. Stevanato, Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche, in Rassegna tributaria, 2000, n. 2, p. 649
- D. Stevanato, Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi, in Rassegna tributaria, 1990, I, p. 459
- M. Stipo, Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico, in Rassegna tributaria, 2000, n. 6, p. 1740
- M. Stipo, Accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica, in Rassegna tributaria, 1998, p. 1231
- F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, 1 parte generale, nona edizione, Utet giuridica, Milano, 2006
- F. Tesauro, L'invalidità dei provvedimenti impositivi, in Bollettino tributario, 2005, p. 1145
- Tinelli, Istituzioni di diritto tributario, Milano, 2003, p. 58
- L. Tosi, Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive, in Corriere tributario, 2006, p. 3122
- A. Tomassini, Non sono utilizzabili gli elementi probatori irrualmente acquisiti, nota a Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, sent. del 19/04/2005, n. 16, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 2005, n. 10, p. 953
- G. Vanz, L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica, in Rassegna tributaria, 2002, n. 5, p. 1606
- M. Versighioni, Accordo e disposizione del diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Milano, 2001
- A. Voglino, L'accesso ai documenti dei procedimenti tributari di indagine e di accertamento, in Diritto e pratica tributaria, 2004, parte I, p. 1393

Dottrina francese

- R. Ait Ihadadene, Le droit de visite exerce par l'administration fiscale, Petites Affiches, 1995, n. 109, p. 4
- E. Annicchiarico, C. V. Helmholtz, J. B. Mareuil, Litiges fiscaux. Le recours a la commission départementale des impôts, la commission de conciliation, l'interlocuteur départemental, EFE diffusion, Litec, 1995, p. 250
- J. Arrighi De Casanova, Le contentieux de la légalité a l'épreuve du contrôle de cassation: l'exemple du contentieux fiscal, RFD adm. 1994, n. 5, p. 916
- J. Arrighi De Casanova, Taxation d'office pour défaut de réponse a des demandes de justifications, concl. sur CE, 6 nov. 1991, Dr. fisc., 1991, n. 52, comm. 2554
- S. Austray, L' article L 16 B et le juge: dernières mésaventures, RJF 1996, n. 4, p. 229
- S. Austray, Débat oral et contradictoire ou en est a jurisprudence, RJF 1997, n. 3, p. 142
- G. Bachelier, Le contentieux fiscal, EFE Diffusion, Litec, 2 ed., 1996
- G. Bachelier, Recours pour excès de pouvoir et circulaires, concl. Sur CE, 16 fevr. 1996, n. 154185, Société Ares, DR. Fisc., n. 14, comm. 481

- G. Bachelier, Recevabilité du recours en excès de pouvoir contre une instruction fiscale, concl. Sur CE, 11 oct. 1995, Institut de gestion sociale, BDCF, 1996, n. 20, p. 66
- G. Bachelier, Droit de communication et droit de vérification, concl. CE, 13 nov. 1996, SARL Au cheval blanc, Dr. fisc., 1997, n. 13, comm. 373
- B. Belouis, les nouvelles instructions concernant les comptabilités informatisées, Dr. Fisc., 1997, n. 4, p. 151
- M. C. Bergeres, La contingence et le contentieux fiscal, Dr. Fisc., 1999, n. 10, p. 429
- P. Bern, La nature juridique du contentieux de l'imposition, LGDJ, 1972, p. 192
- A. Bichon, Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes a l'obligation de coopération du contribuable, Dr. fisc. 1999, n. 43, p. 1325
- B. Bouliez, P. Schiele, Le règlement non contentieux des conflits en droit fiscal, BF Lefebvre, 1997, n. 7, p. 437
- Y. Brard, Que reste-t-il du secret professionnel opposable au fisc?, Dr. fisc., 1991, n. 25, p. 960
- Y. Brard, Secret professionnel: développements récents et perspectives, Dr. fisc., 1999, n. 46-47, p. 1421
- J. Brunon, Le contrôle fiscal, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 114
- J. Brunon, Droits et garanties du contribuable vérifié, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 123
- J. P. Casimir et M. Chadefaux, Les demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications adressées par l'administration fiscale, RF compt., 1998, n. 297, p. 52
- F. Chaltiel, Turbulences au sommet de la hiérarchie des normes. A propos de la décision du conseil constitutionnel du 27 juillet 2006 sur la loi relative aux droits d'auteurs, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2007, n. 504, p. 61
- F. Chaltiel, La consécration du principe de sécurité juridique par le Conseil d'Etat, in Revue du Marché commun et de l'Union européenne, 2006, n. 500, p. 457
- C. Charles, L'évolution de la charte du contribuable vérifié, in Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 03/05, p. 181
- F. Chaltiel, La spécificité constitutionnelle du droit communautaire, Le Conseil d'Etat reconnaît la spécificité constitutionnelle du droit communautaire, in Revue du marché commun et de l'Union Européenne, 2007, n. 508, p. 335
- J. P. Chevalier, La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal, PUF, 1975
- J. P. Chevalier, Confidentialité et droit fiscal, RID comp. 1998, n. 2, p. 611
- C. David, Necessità della codificazione fiscale e principi di diritto tributario, atti del convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 dicembre 2003
- F. Deboissy, J. C. Saint Pau, La divulgation d'une information patrimoniale (a propos de l'affaire Calvet), D. 2000, chron, p. 267
- P. Dibout, L'extension des prérogatives de l'administration fiscale dans la contrôle des opérations internationales (L. 12 avril 1996, art. 39 et 40), Dr. fisc. 1996, n. 18, p. 651
- P. Dibout, A propos du contrôle juridictionnel du droit de visite et de saisie de l'administration fiscale, Dr. Fisc., 1989, n. 9, p. 330
- J. C. Duchon-Doris, Actifs couverts par l'anonymat et demande de justifications, BF Lefebvre 1998, n. 4, p. 209
- O. Dugrip, Droit de visite et de saisie, note sous Cass. Ch. Mixte, 15 dec. 1988 (cinq arrêt), JCP 1989, ed. G, n. 21263
- O. Fouquet, La pleine compétence du juge judiciaire de l'impôt, Rev. Adm., 1999, n. 307, p. 38
- O. Fouquet, Le droit de communication, moyen spécifique du contrôle fiscal, Gaz. Pal. 7 fevr. 1986, p. 2
- O. Fouquet, Perquisitions fiscales, Rev. adm. 1996, n. 290, p. 165

F. Garde, Visite des lieux et vérification de comptabilité, concl. TA Besancon, 27 fevr. 1997, SA Meubles Ortolli, Dr. fisc. 1997, n. 20, comm. 585

G. Gest, Dualité de juridiction et unité du droit fiscal, RFD adm, 1990, n. 5, p. 822

M. Gothier, Le droit de communication de l'administration auprès de l'autorité judiciaire, BF Lefebvre, 1989, n. 4, p. 222

G. Goulard, L'administration est tenue de restituer au contribuable tous les documents utiles pour répondre à une demande de justifications, concl. CE, 3 sept. 1997, M. Goldenberg-Korn, Dr. fisc. 1998, n. 3, comm. 33

J. Grosclaude, P. Marchessou, Procédures fiscales, II Ed., Dalloz

G. Goulard Recours pour excès de pouvoir, RJF 1994, n. 5, p. 286

J. Grosclaude, P. Marchessou, Diritto tributario francese. Le imposte, le procedure, traduzione a cura di E. De Mita, Giuffrè Editore, 2006

B. Hatoux, Visites domiciliaires; un revirement de jurisprudence inutile ?, RJF 2000, n. 3, p. 209

R. Hertzog, Le juge fiscal, Economisa, 1988, p. 302

C. Jacquier, Notion d'acte détachable et recours pour excès de pouvoir, concl. sur TA Nantes, 12 mai 1995, GAEC Jarny-Jobard, DR. Fisc., 1995, n. 42, comm. 1970

J. Lamarque, Le juge judiciaire de l'impôt et la séparation des pouvoirs, Université Paris – II Pantheon-Assas, Clés pour le siècle, Dalloz 2000, p. 521

T. Lambert, Contentieux fiscal. Principes et pratiques, STH 1989

T. Lambert, Un aspect méconnu du contrôle fiscal: l'assistance fiscale internationale, BF Lefebvre 2000, n. 4, p. 215

J. P. Le Gall, Fiscalité et échanges de données informatisées (EDI), JPC, 1996, ed. E, n. 21, Etudes et chroniques

M. Liebert Champagne, L'autorité de la chose jugée en matière fiscale, RJF 1988, n. 6, p. 611

F. Loloum, La réponse aux demandes d'éclaircissements et de justification, concl. CE, 10 mai 1996, Mme Fourrey-Curtet, Dr. fisc. 1996, n. 47, comm. 1432

C. Lopez, Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada, L'Harmattan, 1997, p. 361

C. Louit, Le recours pour excès de pouvoir à l'encontre d'une instruction fiscale, note sous CE, 4 mai 1990, Association freudienne, RF compt., 1990, n. 216, p. 70

J. Maia, Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc, RJF, 2001, n. 7, p. 611

J. Maia, Les outils du contrôle fiscal et leur combinaison, RJF 2000, n. 12, p. 895

P. Marchessou, Il giusto procedimento tributario in Europa, atti del Convegno di studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003

J. P. Markus, Qualification juridique des faits et cassation administrative fiscale, AJDA, 1995, n. 2, p. 75

J. Meurant, Une innovation en droit fiscal : la Charte du contribuable vérifiée, Petites Affiches, 1989, n. 2, p. 10

E. Mignon, Demandes de justifications: une chasse de plus en plus encadrée, RJF, 1999, n. 4, p. 243

R. Mouzon, Le contrôle fiscal des sociétés, Litec, 1990, p. 226

G. Noel, Le contrôle sur pièces, RF compt. 1995, n. 267, p. 27

G. Noel, Le juge fiscal et la procédure de demande de justifications, RF compt. 1995, n. 273, p. 17

J. Noel, La réclamation préalable devant le service des impôts, LGDJ, 1985, p. 654

Revue Française de finances publiques, Le contentieux fiscal, 1987, n. 17, p. 154

P. Patrick, Les spécificités du contrôle fiscal à l'égard des non résidentes, Dr. Fisc., 1996, n. 44, p. 1352

- P. Patrick, La rectification des erreurs commises par l'administration dans a procédure d'imposition et le respect des droits du contribuable, Dr. Fisc., 1996, n. 30, p. 11016
- P. Patrick, La frontière entre la vérification personnelle et la vérification de comptabilité, Dr. Fisc., 1998, n. 16, p. 531
- P. Patrick, Le respect des engagements de l'administration en matière de procédure fiscale. L'opposabilité des disposition de a charte du contribuable vérifie, Dr. fisc., 1995, n. 20, p. 848
- P. Patrick, Le droit de communication et l'utilisation d'éléments obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de procédures distinctes face aux garanties du contribuable, Dr. fisc., 1999, n. 29, p. 1001
- P. Patrick, Les limites aux garanties du contribuable dans la mise en euvre du droit de visite et de saisie, Dr. fisc., 2000, n. 22-23, p. 833
- P. Philip, La demande de justifications en matière d'impôt sur e revenu (LPF art. 16): obligations de l'administration et du contribuable, Dr. fisc., 1999, n. 48, p. 1451
- J. M. Priol, Le contentieux de l'assiette devant le tribunal de grande instance, Procédures, 1996, n. 4, p. 1
- P. F. Racine, Contrôle fiscal et libertés publiques, BF Lefebvre, 1984, n. 5, p. 275
- D. Richer, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscales, LGDJ, coll. Systèmes, 1997, p. 413
- J. Rouviere, Les délais de recours en matière administrative et fiscale, SOFIAC Edition, 1996, p. 217
- M. Sieraczek-Abitan, Etude comparative des perquisitions fiscales et pénales, Nouvelles fiscales 2001 n. 843, p. 20
- C. Silbertzein, J. M. Priol, Contrôle des prix de transfert. Un dispositif critiquable ?, Dr. fisc., 1998, n. 42, p. 1285
- R. Torrel, Contentieux fiscal, Le clés du contentieux fiscal, Maxima, Laurent du Mesnil ed., 1996, p. 365
- R. Torrel, Contrôle fiscal. Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence, Maxima, Laurent du Mesnil, Diffusion PUF, 1995, p. 341
- G. Tournie, Droit de communication et vérification de comptabilité, note sous CE, 22 mai 1989, M. Drouiard, Dr. fisc. 1989, n. 39, comm. 1695
- J. P. Tran Thiet, Quand le fisc vous contrôle! Les Editions d'Organisation, 1995, p. 248
- M. Tremeur, Contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Réflexions sur les applications pratiques, Gaz. Pal., 8-9 mars 1996, p. 6
- J. Turot, Les habits neufs du juge fiscal, commentaire sur l'application au contentieux fiscal de la reforme du contentieux administratif, RJF, 1988, n. 12, p. 714
- J. Turot, Le recours en annulation contre la doctrine administrative, RJF, 1990, n. 8-9, p. 535
- J. Turot, Taxation d'office pour défaut de réponse a une demande de justification. Le contribuable est-il tenu de justifier l'origine de son patrimoine?, RJF, 1989, n. 2, p. 2
- B. Vignerou, Perquisitions fiscales et libertés individuelles, Dr. et patrimoine, 1999, n. 73, p. 35
- S. Verclytte, Demandes d'éclaircissement et de justifications, RJF, 1998, n. 4, p. 27

Dottrina inglese

- D. Brodie, Self assessment: Reflections from tax aid, in British tax review, 1999, p. 235
- J.F. A.J., Morton's folk, in British tax review, 2001, p. 162
- S. Farron, C. Gowthorpe, C. Pilkington, The marketing of compliance: the Inland Revenue's Brief form hell, in British tax review, 1999, p. 284
- D. Goldberg, Acceptability, morality and balance in taxation, in British tax review, 2000, p. 106

Bdo Stoy Hayward, Yellow tax guide, 2001-02: income tax, national insurance contributions, corporation tax, capital gain tax, inheritance tax

W. Hinob, Estopping the taxman, in British tax review, 1991, p. 191

S. Matheson, Inland revenue powers of search – why they are essential and how they are used, in British tax review, 1998, p. 278

R. Mullan, R.v. Allen, R. v. Dimsey, Case note, in British tax review, 2002, p. 149

Kluwer Law international, Taxpayer protection in the European Union, Atti della conferenza di Rotterdam , 1996, Dirk albregtse and henkuan arendonk

D. Ormerod, Caution with tax investigations, in British tax review, 2001, p. 194

W. Popkin, Judicial anti tax avoidance doctrine in England: a United States perspective, in British tax review, 1991, p. 283

B. Sabine, Current notes, The newtaxpayer's charter or taxation without tears, in British tax review, 1991, p. 411

B. Sabine, Extra statutory concessions 1897 – 1997, in British tax review, 1998, p. 83

I. Saunders, National e Provincial Building society Lct v the United Kingdom, in British tax review, 1998, p. 251

L. Secular, Advance pricing agreements (APAS) section 85, in British tax review, 1999, p. 365

D. Stopforth, Retrospection by stealth, in British tax review, 1998, p. 103

S. Thompson e W. Teviotdale, Self assessment: Revenue authorities v. taxpayers. A state of conflict?, in British tax review, 1999, p. 272

S. Tidball, MFK undeerwriting, in British tax review, 1991, p. 48

D.W. Williams, Principles of tax law, London, 1996

D.W. Williams, Principles of tax law, London, 2000

D.W. Williams, Principles of tax law, London, 2004

D. Williams, Discovery assessment: Cenlon, Olinand statement of practice, S. P. 8/91, in British tax review, 1992, p. 300

J. Woolf, A liability to compensate? R. v. Commissioners of Customs and Excise, ex part F, in British tax review, 2000, p. 581

Dottrina portoghese

J. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2º edicao, Almedina, 2003

J. Casalta Nabais, Estudos De Direito Fiscal, Almedina, 2005

J. Casalta Nabais, Contratos Fiscais. Reflexoes acerca da sua Admisibilidade, Coimbra,1994

J. R. Catarino, Condenacao do Estado por Ma-fé. Sua admiibilidade face aos principios gerais, in Ciencia e tecnica fiscal, 2002, n. 408, p. 35, Centro de estudos fiscal, Boletim Da Direccao geral dos impostos

D. Leite De Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jrge Lopes De Sousa, Lei Geral Tributaria, comentada e anotada, 3 edicao, 2003, Vislis Editores

D. Leite De Campos, Monica Horta Neves Leite De Campos, Direito Tributario, 2 Edicao, 2003, Almedina

D. Leite De Campos e Outros, Problemas Fundamentais do Direito Tributario, Vislis, Lisboa, 1999

V. Faveiro, O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editoria, Coimbra 2002

J. S. Teles De Menezes Correia Leitao, Apensacao a impugnacao judicial de recurso hierarquico de indeferimento de reclamacao graciosa, nota a acordao o Supremo Tribunal Administrativo de17 de Marco de 2004, in Ciencia e tecnica fiscal, 2004, n. 414, p. 325, Centro de estudos fiscal, Boletim Da Direccao geral dos impostos

S. Sanches, Principios do Contencioso Tributario, Lisboa, 1987

Alfredo J. De Sousa, J. Silva Paixao, Codigo de Processo Tributario Comentado e Anotado, 4 ed., Coimbra, 1998

Alfredo J. De Sousa, J. Silva Paixao, Codigo de Processo Tributario Comentado e Anotado, 4 ed., Coimbra, 2000

Jose Lopes De Sousa, Codigo de Procedimento e de Proceso Tributario Anotado, Lisboa, 2000

L. Rodrigues De Almeida, Introducao ao Direito Tributario Portugues, Coimbra, 1997