

CAPITOLO 6

IL PUNTO DI VISTA DELLE CONTROVERSIE: CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E GIURISDIZIONALE. RISCOSSIONE E SANZIONI

SOMMARIO: 6.1. Provvedimenti amministrativi nella determinazione dei tributi: autoritatività, termini, competenza, partecipazione del privato. – 6.2. *Segue*: diversità tra motivazione e prova degli accertamenti tributari. – 6.3. Provvedimenti degli uffici tributari verso coobbligati solidali e contribuenti di fatto. – 6.4. Il contenzioso amministrativo: accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, “mediazione” e prospettive. – 6.5. *Segue*. Inadeguatezze del ricorso in opposizione e necessità di ulteriori livelli di responsabilità: prospettive della “mediazione tributaria”. – 6.6. Il ritiro degli atti in autotutela, tra correzione, riduzione e definitivo abbandono. – 6.7. Controllo giurisdizionale delle istituzioni e profili “contenziosi” della funzione tributaria. – 6.8. *Segue*: struttura della giurisdizione tributaria e condizionamenti del passato. – 6.9. Rito processuale: l’intreccio tra sostanza impugnatoria e ispirazione civilistica. – 6.10. Geografia del contenzioso per tipologie di controversie: complessivo fallimento della “via giurisdizionale” alla determinazione dei tributi. – 6.11. Evasione da riscossione e riscossione coattiva, da parte dell’esattore – Equitalia (una diversa autorità amministrativa). – 6.12. Riscossione in pendenza di ricorso come diversivo rispetto alla certezza della riscossione. – 6.13. Insufficienza delle sanzioni a compensare l’inadeguata valutazione amministrativa della ricchezza. – 6.14. *Segue*: 2 Il palliativo penaltributario tra ricchezza non registrata e contestazioni interpretative.

6.1. Provvedimenti amministrativi nella determinazione dei tributi: autoritatività, termini, competenza, partecipazione del privato

I **tributi** sono stati **da sempre chiesti** con **provvedimenti amministrativi**, espressione di un **pubblico potere**, giuridico, ma non giurisdizionale (par. 1.3). È l’applicazione alla **funzione tributaria** di una **prerogativa generale** dei pubblici poteri, in qualsiasi settore operino come difesa, sicurezza, urbanistica, ambiente, salute pubblica, istruzione, giustizia, cultura, etc..

Questo **potere preesiste** all’eventuale processo giurisdizionale, che anzi potrebbe anche mancare, come è frequentemente avvenuto in molti tempi e luoghi. La pubblica autorità **agisce** infatti in modo **unilaterale**, secondo la c.d. “autotutela amministrativa”.

Saranno casomai i destinatari dei provvedimenti amministrativi, che non concordino col loro contenuto, a doverli impugnare tempestivamente davanti a un giudice, a pena di decadenza, salvo avviare il contenzioso amministrativo/giurisdizionale di cui ai paragrafi 6.4 e seguenti.

Questo carattere “**provvedimentale**” impone agli atti in questione una certa **so-****lennità**, e un certo rigore. I relativi atti sono portati a conoscenza dei destinatari mediante **formale notifica**, cui gli uffici tributari possono anche procedere direttamente, in quanto pubbliche autorità. La notifica va effettuata da messi con la qualità di pubblici ufficiali, anche mediante particolari modalità di utilizzo dei servizi postali; la **conoscenza informale** dell’atto impositivo, in linea di mero fatto, è irrilevante ai fini del ricorso, a differenza di quanto accade in diritto amministrativo.

La **competenza territoriale** dell’ufficio è individuata in modo formale, in genere in relazione al **domicilio fiscale** del contribuente al momento di presentazione della dichiarazione.

Esistono anche dei **termini** entro i quali il potere amministrativo deve essere esercitato nel tempo, in modo da non lasciare i contribuenti esposti a tempo indeterminato a richieste di tributi, su cui dopo lunghi anni neppure saprebbero come interloquire. Ci sono quindi termini di decadenza per la notifica, che ad esempio, per le rettifiche delle dichiarazioni dei redditi e dell’IVA, deve avvenire entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; qualora il potere sia tempestivamente esercitato, ma l’atto presenti “vizi formali”, rilevati dopo la scadenza del termine, in sede contenziosa, si pone un problema di sanatoria o di rimessione in termini, cui dovrebbero essere dedicate riflessioni specifiche.

Nella tassazione attraverso le aziende e nell’autotassazione passa in secondo piano la vecchia globalità della determinazione valutativa della ricchezza, effettuata attraverso gli uffici tributari e può esserci una pluralità di interventi successivi, in relazione a profili e dati diversi; per questo l’accertamento può sempre essere “parziale”, cioè limitato agli elementi di cui l’ufficio tributario in quel momento dispone. L’unica cautela è non consentire agli uffici di spingere i contribuenti ad accettare i rilievi utilizzando potenziali accertamenti futuri come arma di pressione. È però più uno scrupolo che un problema reale, nell’esperienza concreta dei controlli e quindi può ritenersi sostanzialmente **superata** la disposizione che consentiva ulteriori accertamenti solo per **sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi** (c.d. «accertamento integrativo» di cui agli artt. 43, d.P.R. n. 600 e 57, comma 3, decreto IVA.).

Su queste premesse amministrativistiche si comprende bene l’importanza della **motivazione** degli atti di accertamento, **presupposto per comprenderne il contenuto** ed esercitare il diritto di difesa. La **motivazione** si comprende solo in una cornice amministrativistica della tassazione, considerando l’accertamento come atto autoritativo unilaterale, non giurisdizionale, proveniente da una istituzione imparziale, ma non indipendente, nel senso indicato per il giudice al paragrafo 6.7. La motivazione appare invece difficilmente inquadrabile fino a che si spiegano i tributi attraverso fantomatici rapporti di credito debito tra fisco e contribuente, equiparati a “due privati in lite”, tra i quali **il giudice decide a chi dare ragione**. È chiaro infatti che l’inquadramento giuridico di una pretesa, in un atto privato, verso un altro privato non vincola né la successiva citazione a giudizio, né la sentenza del giudice.

Senza una adeguata **motivazione** dell’atto di accertamento, invece, il **contribuente** dovrebbe **agire** in giudizio al solo scopo di **conoscere** le **ragioni** della richiesta

unilaterale dell'autorità amministrativa, presentando **ricorso alla cieca**. L'indicazione delle ragioni della rettifica da parte dell'ufficio sarebbe così rinviata al processo, con deresponsabilizzazione dell'amministrazione, e ulteriori lungaggini ed equivoci connessi a quella specie di "imposizione giudiziale" di cui riparleremo a proposito del contenuto dell'intervento del giudice al par. 6.9 (dedicato alla dialettica tra giudizio sull'atto e sul rapporto).

Quest'importanza della motivazione dell'atto impositivo è evidente per **individuare** quali **elementi dell'imponibile** sono stati **rettificati**, nonché le **ragioni di fatto e di diritto per cui tale rettifica è avvenuta**. Ad esempio l'accertamento di un certo importo di maggiori ricavi potrebbe essere fondato su una molteplicità di ragioni, ed anche la deduzione dei costi può essere disconosciuta per le ragioni più varie, come la mancanza di documentazione, l'estraneità all'attività dell'impresa (mancanza di inerenza), l'imputazione a un periodo d'imposta sbagliato ecc. In entrambi i casi il contribuente, per valutare se e come difendersi, deve essere informato sulle ragioni di fatto e di diritto della contestazione, cui si dirigerà l'eventuale processo. Ne consegue che la **motivazione delimita la materia del contendere** del successivo eventuale processo giurisdizionale (par. 6.7): in esso l'ufficio non potrà perciò far valere altre possibili ragioni di rettifica e si discuterà solo degli elementi cui si riferisce l'atto impugnato, nell'ambito delle ragioni di fatto e di diritto indicate nell'atto stesso. Non si discuterà quindi se la maggiore imposta accertata sia dovuta per una ragione qualsiasi, ma se sia dovuta per le ragioni indicate nell'atto: nell'ambito così delimitato l'ufficio potrà portare prove, svolgere ulteriori illustrazioni del proprio punto di vista, ecc.

Quanto sopra vale concettualmente anche per la c.d. "**motivazione in diritto**", essendo l'ufficio vincolato anche all'**inquadramento giuridico della pretesa** formulato nell'atto impositivo, che qualche volta i giudici (nel fraintendimento processualistico, consentono più o meno apertamente di mutare in base al principio "iura novit curia").

L'importanza di queste indicazioni è confermata dalla **normativa**, che **assoggetta** i più importanti atti impositivi, ad una motivazione a pena di nullità, concetto da intendere nel consueto senso amministrativistico, secondo cui il difetto di motivazione va eccepito impugnando tempestivamente l'atto cui si riferisce.

La **motivazione** può anche **consistere in un rinvio** ad altri atti già in possesso del contribuente, come ad esempio i processi verbali di constatazione di cui abbiamo detto al par. 5.6; questa c.d. "motivazione per relationem" o per rinvio, rispetta il diritto di difesa, qualora tali atti non siano in possesso del contribuente, a patto che ne riporti in modo esauriente il contenuto.

L'**adeguatezza** della **motivazione** dipende dal **contenuto sostanziale** della **pretesa** dell'ufficio, ed anche dalle **prove adducibili** nel relativo potenziale successivo contenzioso. Se il fondamento è documentale, occorrerà menzionarlo, o descrivere dettagliatamente quanto il documento riferisce; Se il fondamento è presuntivo – come avviene spesso – occorrerà **indicare i relativi fatti indizianti** ed i **passaggi argomentativi** che da essi prendono le mosse.

I collegamenti tra motivazione (amministrativa) e prova (processuale) saranno indicati al prossimo paragrafo, richiamando le riflessioni di cui al par. 5.8, sul giudizio di fatto.

Benchè espressione di **potere amministrativo** l'atto di imposizione è stato sempre guardato in un'ottica **processuale**, svalutando quindi la fase precedente, come quella del contenzioso amministrativo con gli uffici di cui diremo al par. 6.5, il contraddittorio amministrativo etc. Il diritto tributario si è così trasformato in un corpo estraneo, un oggetto misterioso rispetto al resto delle pubbliche funzioni, visto come tale dagli stessi studiosi del diritto amministrativo. Da ciò deriva l'**inapplicabilità** espressa al nostro settore di molte disposizioni della legge generale sui procedimenti amministrativi (L. n. 241 del 1990).

Molte disposizioni della suddetta legge 241 **si addicono** anche alla **funzione tributaria** come quelle sul contraddittorio e l'**accesso agli atti**. Tale diritto di **accesso**, sancito, dall'art. 22 della legge generale suddetta viene consentito solo dopo il termine delle indagini e l'emanazione dell'atto impositivo, adducendo ostacoli, per accessi effettuati prima, allo svolgimento ulteriore delle indagini. Anche dopo tale data, il diritto di accesso del contribuente agli atti degli uffici, e alle corrispondenze tra gli uffici e con altre istituzioni, riflette i doveri di imparzialità delle amministrazioni, cui non si addicono le sfere di riservatezza esistenti per i privati. Sono questi i motivi della mancata sistematizzazione, prima di tutto concettuale, del **contraddittorio amministrativo** in materia tributaria. Oggi un atto impositivo può essere emesso senza neppure aver invitato previamente il destinatario a dare indicazioni o chiarimenti, e un **contraddittorio successivo** ha senso per le richieste seriali, generate informaticamente e spedite a moltissimi contribuenti. Il contraddittorio sarebbe invece necessario in caso di richieste specifiche e personalizzate, dove l'interlocuzione con gli uffici dovrebbe precedere l'emanazione dell'atto amministrativo; anche qui però il contraddittorio si riduce a un vuoto rito se non si valorizza il comportamento tenuto in tale sede ai fini del successivo contenzioso amministrativo e giurisdizionale. Di questi aspetti non si parla, in una dottrina avvocatesco-processuale (par. 4.3) che valorizza oggi il contraddittorio in modo strumentale all'annullamento degli atti impositivi, magari anche dove il contraddittorio preventivo è sostanzialmente inutile (atti emessi in serie), oppure non ha alcuna conseguenza sulla successiva fase processuale; si pensi al formalismo avvocatesco secondo cui sarebbero nulli gli accertamenti prematuri (cioè notificati prima del termine di 60 giorni dal PVC per le deduzioni di cui al par. 5.6) oppure bisognerebbe redigere in ogni caso un PVC (anche senza verifica) per dar modo al contribuente di presentare le deduzioni suddette.

Al contrario, la deresponsabilizzazione amministrativa riduce il contraddittorio ad una farsa per molte questioni complesse, dove sarebbe sostanzialmente utile (si pensi al caso delle indagini bancarie, di cui al par. 5.16).

Gli **inconvenienti** sono di fatto **limitati** perché nella pratica, il destinatario dell'atto di imposizione si trova ad essere in concreto informato della vicenda sottostante perché, in genere, i poteri istruttori si svolgono nei suoi confronti. Quando invece le indagini si svolgono presso terzi, ed il contribuente non è oggetto di richieste d'infor-

mazioni, può ricevere una richiesta di tributi senza alcuna previa informazione. Qui subentra l'utilità del **principio comunitario** sul diritto di essere ascoltati prima di essere destinatari di un provvedimento amministrativo tributario, o in genere restrittivo, anche in materia sanzionatoria, previdenziale, urbanistica, etc...

6.2. *Segue: diversità tra motivazione e prova degli accertamenti tributari*

Abbiamo visto al paragrafo precedente che la **motivazione** serve a **informare** il destinatario degli atti degli uffici tributari, consentendogli di **comprendere** e di **valutare** la pretesa. A tal fine la motivazione deve **descrivere** i **passaggi logico giuridici** su cui si fonda la richiesta del tributo, spiegare, informare, descrivere, ma **non** ha l'obbligo di **dimostrare** definitivamente, anche **sul piano probatorio, l'effettiva fondatezza** di quanto l'ufficio afferma. Per utilizzare una formula sintetica, si potrebbe dire che la motivazione deve «descrivere la determinazione della ricchezza da parte dell'ufficio, e l'inquadramento giuridico alla base della maggiore imposta».

Il ruolo informativo della motivazione può anche comporsi di **“allegazioni”**, cioè indicazioni di fatti e circostanze, ivi comprese risultanze istruttorie o circostanze comunque non contestate (documenti, ammissioni, verbali di ispezione, ecc.). È una prospettiva informativa parzialmente diversa da quella della prova, indicata al par. 5.8 sul giudizio di fatto.

Sono quindi **concepibili**, come confermato dalla giurisprudenza, **accertamenti motivati**, ma successivamente annullati perché **non provati** in sede contenziosa.

È quasi banale, lapalissiano, che debba essere l'ufficio tributario a dare una convincente dimostrazione dei propri assunti fattuali, non potendo certo il contribuente dimostrare il contrario di quanto l'ufficio meramente afferma.

Da questa evidente constatazione sono però nati alcuni **travisamenti** che trapiantano meccanicamente, in un contesto amministrativistico, gli schemi di ragionamento del diritto privato sulla spettanza dell'“onere della prova”. Nella riduttiva cornice dove Fisco e contribuente sono visti come due parti in lite davanti al giudice, vengono meccanicamente trasferiti schemi processuali in cui la “prova” dei maggiori ricavi sarebbe a carico del fisco, e la prova dei costi, delle esenzioni, e delle richieste di rimborso, sarebbe a carico del contribuente. È un altro profilo dove la concezione processualistica del diritto tributario, caldeggiata dagli accademici-avvocati, si è rivolta contro di loro come professionisti, spingendo alla deresponsabilizzazione gli uffici e ostacolando la funzione tributaria.

L'onere della prova, a carico del fisco per quanto riguarda i maggiori ricavi accertati, viene infatti considerato assolto dai giudici secondo criteri di normalità economica, di “*id quod plerumque accidit*”; i giudici tendono infatti a considerare presuntivamente affidabili le stime degli uffici in quanto “parti pubbliche”, che non hanno bisogno di mentire sull'andamento dei “fatti materiali”. Quando si tratta di costi, detrazioni IVA, oneri deducibili, presupposti per le esenzioni e richieste di rimborso in genere, lo schema dell'onere della prova viene applicato in modo rigoroso, perché non si tratta di una

“parte pubblica” e perché i giudici presuppongono che il contribuente abbia chissà quali possibilità di documentazione, come se non si dedicasse a una attività economica, ma a una attività di documentazione tributaria (par. 3.3).

L’atteggiamento dei giudici è quindi **asimmetrico**, dove la fiducia nelle allegazioni di normalità economica degli uffici tributari, si accompagna a una fiducia molto minore quando i contribuenti fanno valere i ragionamenti di “normalità aziendale” di cui alla fine del par. 3.3. Non è che ci sia sfiducia “in se”, per i contribuenti, ma i giudici rimangono disorientati dalle sospettose e avvocatesche litanie con cui gli uffici tributari si sono adeguati alla fuorviante spiegazione processualistica della determinazione dei tributi. I giudici si trovano disorientati davanti a una amministrazione che non si dichiara convinta dell’assolvimento, da parte del contribuente, dell’onere della prova, lanciando una prolissa cortina fumogena di tendenziosi e insinuanti sospetti. Anche sotto questo profilo **l’equivoco processualistico**, con la sua fantomatica parità delle parti, ha **provocato**, in un contesto amministrativistico, una **oggettiva disparità**; nella confusione, gli **uffici tributari** si considerano e vengono considerati “parte” o “autorità pubblica” a seconda delle **convenienze** contingenti, con una sostanziale disparità, a danno del contribuente. Quest’ultimo nel processo deve “convincere”, mentre all’ufficio è sufficiente “confondere”, disorientare il giudice, per avere molte possibilità in più di prevalere.

Il suddetto meccanismo dell’onere della prova è quindi un frettoloso abbaglio, in un contesto amministrativistico, dove una “parte pubblica” agisce in autotutela, prima del processo, e non ha motivo di affermare circostanze false.

L’insufficiente dimostrazione fattuale della ricchezza è invece più semplicemente un “**vizio dell’atto**”, tipico del nostro naturale contesto amministrativistico. Su queste premesse è più corretto affermare che il contribuente deve assumere un atteggiamento attivo, tipico di un processo impugnatorio, e far rilevare la mancanza di convincenti elementi di prova, alla base dell’atto di imposizione, indipendentemente dal fatto che si tratti di maggiori ricavi o di minori costi. Il contribuente deve quindi addurre (tecnicamente “allegare”), in questa logica amministrativistica, la carenza di fondamento fattuale, come vizio dell’atto, dandone quei riscontri che gli si possono ragionevolmente richiedere nel caso specifico. Questo riporta ad unità la prova dei costi, dei ricavi, delle esenzioni e delle liti di rimborso, perché in tutti i casi viene in considerazione la coerenza e la ragionevolezza dell’azione amministrativa rispetto alle circostanze da dimostrare, e all’insieme del quadro indiziario, indipendentemente dal contingente elemento economico oggetto di giudizio.

6.3. Provvedimenti degli uffici tributari verso coobbligati solidali e contribuenti di fatto

I provvedimenti di imposizione possono essere spesso rivolti, da parte degli uffici tributari, ad una pluralità di destinatari, come anticipato ai paragrafi 3.5–3.6, sulla pluralità di soggetti passivi coinvolti nell’applicazione dei tributi, in base alle varie forme di

coobbligazione solidale indicate nei paragrafi suddetti (richiamo le parti di un contratto per l'imposta di registro, i coeredi o i garanti di debiti tributari di terzi).

Secondo la **matrice amministrativa** del diritto tributario, gli **uffici**, in quanto pubbliche autorità, possono **agire unilateralmente**, in autotutela amministrativa, utilizzando gli **atti impositivi** di cui al par. 6.1, anche quando il **condebitore** è tale per **contratto** o per **norma civilistica**.

Tuttavia anche nel nostro **contesto amministrativistico** vale l'elementare diritto di difesa secondo cui **l'atto notificato solo ad alcuni debitori solidali, non pregiudica gli altri**, che non lo abbiano ricevuto, secondo i principi logici di cui all'art.1306 c.c.. L'unica conseguenza pregiudizievole, indirettamente, è che **l'attivismo** dell'ufficio tributario nei confronti di un coobbligato, può **evitare** la **decadenza** amministrativa, secondo una tendenza giurisprudenziale che applica (impropriamente) i principi della prescrizione civilistica.

Qualora più condebitori ricevano l'atto, ed uno solo lo impugni, ottenendo un **giudicato** favorevole, la **giurisprudenza** applica, anche qui impropriamente, l'art. 1306 c.c., secondo cui possono giovare anche i condebitori rimasti inerti, nonostante la definitività dell'atto d'imposizione nei loro confronti (in una prospettiva amministrativistica, invece, l'impugnazione vittoriosa, da parte di un condebitore, non giova a quelli che, rimanendo inerti, hanno fatto acquiescenza all'atto).

Sul piano procedurale segnaliamo la tendenza a **notificare** ai **responsabili d'imposta** direttamente gli atti della riscossione di cui al paragrafo 6.11, **omettendo** nei suoi confronti la notifica di **un atto impositivo motivato**. Formalmente **il diritto di difesa** di tali soggetti è **salvaguardato**, in quanto resta ferma la loro possibilità di far valere, tramite l'ordinaria impugnazione alle commissioni tributarie, ogni vizio della pretesa tributaria, indipendentemente dal comportamento del debitore principale. Tuttavia essi sono **costretti** a contestare atti di mera riscossione **privi di motivazione**, e **perdono** il beneficio della «**riscossione frazionata**» in caso di ricorso (paragrafo 6.12).

L'azione di **accertamento** per i **debiti tributari** di soggetti **deceduti** o di **società estinte** si svolge nei confronti degli eredi o dei soci che abbiano ricevuto beni a seguito della liquidazione della società. È un riflesso della regola generale civilistica, secondo cui in caso di due o più eredi, ognuno risponde solo in **proporzione** alla sua **quota**. Solo per le imposte sui redditi, in virtù di specifica disposizione espressa (art. 65, d.P.R. n. 600) sussiste la coobbligazione solidale tra i coeredi, in deroga al suddetto criterio generale.

Anche a favore del fisco esistono "privilegi", cioè diritti del creditore di soddisfarsi prioritariamente su alcuni beni, chiunque ne sia il proprietario; quest'ultimo risponde solo con questo bene, e quindi non è un coobbligato solidale. Ciononostante, anche a questo soggetto la giurisprudenza, ha consentito, più recentemente, di contestare nel merito la richiesta del tributo.

Una volta soddisfatto il credito del fisco, il **coobbligato** solidale può **agire** in via di **regresso**, cioè rivolgersi agli altri coobbligati per ottenere la loro "quota parte" di debito, secondo i **principi già indicati**, per le imposte pagate in **autotassazione**, al

par. 3.5 (si pensi ai coeredi o ai soci di società di persone, che hanno pagato debiti della società, intendendo rivalersene nei confronti degli altri soci). Anche qui i convenuti potranno far valere, in sede civilistica, eventuali tesi secondo cui il tributo non era invece dovuto, ed è stato avventatamente pagato da chi agisce in rivalsa verso di loro.

6.4. Il contenzioso amministrativo: accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, “mediazione” e prospettive

La **tradizionale tassazione valutativa** attraverso gli uffici, basata per sua natura su stime e presunzioni (par. 1.3), era **strutturalmente contenziosa**; i **reclami** dei contribuenti davanti a tali stime, erano infatti **naturale** implicazione dell'**opinabilità** dei ragionamenti per ordine di grandezza sottostanti; davanti a queste valutazioni sono normali gli errori, le obiezioni e le controproposte dei contribuenti, tendenti a una rideterminazione a loro avviso più verosimile, e più conveniente; **non** è la “richiesta di uno sconto” sull’imposta, ma di una determinazione della ricchezza più **credibile** e **socialmente perequata** (nel senso che il contribuente si oppone anche alla richiesta di imposte su ricchezza effettiva, quando si vede discriminato rispetto ad altri contribuenti in simile situazione). La **sede naturale** e più elementare di questa **dialettica** era quella di un **contenzioso amministrativo** “ante litteram”, in cui discutere le rimostranze dei contribuenti.

La naturale modalità per questa tutela era quella **gerarchico politica**, indirizzando le proprie **rimostranze all’autorità amministrativa**. In generale questi reclami potevano essere indirizzati allo stesso ufficio tributario, come accade oggi in Italia secondo quanto indicato *infra* e con gli inconvenienti di cui al par. 6.5. I **destinatari** potevano essere anche **altri organi pubblici**, comunque privi dell’“indipendenza dei giudici”, ma esperti nella valutazione della ricchezza ai fini tributari, ed imparziali quanto bastava per dare soddisfazione agli interessati, trattando in modo organico le relative richieste. Per la coesione sociale è importante, al di là dell’esito, la possibilità di “avere ascolto”, esprimere le proprie ragioni, di essere presi in considerazione, di capire quali interessi, diversi dai nostri, hanno provocato una decisione, anche negativa, dell’autorità tributaria.

Agli amministrati non **serviva** un “giudice indipendente”, come nelle liti tra privati, ma un **riesame**, competente e **imparziale**, di un organo **che desse soddisfazione** a chi riteneva di aver subito un torto dai funzionari di grado inferiore. In questo modo, con **passaggi successivi** di contraddittorio amministrativo contenzioso, **si giunge**, nella maggior parte dei paesi sviluppati, a una **valutazione condivisa** della ricchezza, e quindi del tributo. Questa strutturale **dialettica** tra istituzioni e contribuenti ha sempre caratterizzato la determinazione valutativa dei tributi, con rispettose proteste alle autorità di grado superiore, eventualmente anche politiche; tutti i gruppi sociali caratterizzati da una certa articolazione, anche se non democratici come li immaginiamo oggi, cercavano di gestire in qualche modo le rimostranze tipiche del settore. Anche in materia di tributi vale infatti la **regola generale** del diritto amministrativo, secondo

cui la **forma più diretta di giustizia** è **interna** alla stessa **amministrazione**, e dove l'intervento dei **giudici** è **residuale**, chiudendo il sistema nei paesi più garantisti e raffinati (par. 6.7).

A loro volta, i **detentori del potere politico**, sapendo di interagire col gruppo sociale, in una certa misura si **preoccupavano di** avere una **amministrazione “credibile”**; che cioè non incrinasse consenso politico e coesione sociale con abusi di potere, sperequazioni e negligenze; ciò avrebbe potuto infatti causare cali di consenso, malcontento, rimostranze, disaffezioni, proteste e infine rivolte, pericolose per la stessa autorità politica.

La determinazione dei **tributi**, come prima area di giuridicità non giurisdizionale diffusa (par. 1.3) potenzialmente creatrice di malcontento, diede luogo agli **esempi** più antichi di **“amministrazione contenziosa”**; in altri settori dell'attività pubblica, meno capillari, il controllo sull'amministrazione, attraverso organi superiori o autorità politiche, poteva essere più empirico, improntato a valutazioni caso per caso, politico-paternalistiche, solo successivamente formalizzatesi nel “diritto amministrativo”.

Quest'**affinamento graduale** delle **stime** era un corpo estraneo nella determinazione dei tributi attraverso le aziende, con le sue determinazioni **contabili**, caratterizzate da cifre puntuali. La stima per ordine di grandezza è a prima vista incompatibile con la contabilità, e l'interlocuzione con gli uffici, descritta sopra, appariva contraddittoria rispetto alla determinazione ragionieristico documentale.

Non tutta la ricchezza si presta però a essere contabilmente determinata attraverso le aziende, essendoci ancora **bisogno**, nei noti settori del lavoro indipendente, delle piccole organizzazioni e delle frodi dei titolari (par. 3.7) **di stime e valutazioni**.

Sul tema la riforma tributaria del 1973 mostrò la stessa **frettolosa sbrigliatività** esaminata al par. 3.13 sulla contabilità del lavoro indipendente, fingendo che il problema non ci fosse. Quindi, nell'illusione di determinare ragionieristicamente ogni forma di ricchezza (paragrafo 3.13) fu **avventatamente abolito** il contenzioso amministrativo, all'epoca denominato correntemente “concordato fiscale”, sbilanciando così sul processo la determinazione tributaristica della ricchezza.

Seguirono decenni di **deresponsabilizzazione**, indebolimento della capacità valutativa degli uffici, permanenza di corruzione, moltiplicazione dei processi, spreco di energie amministrative ed altre disfunzioni diffuse ancor oggi (ne riparleremo al par. 6.10). Solo nel 1994 si iniziarono a reintrodurre contenziosi amministrativi, oggi regolati dal Dlgs 218 del 1997, sull'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale.

Il **grande successo** di queste procedure, benché ancora **timide**, conferma il contenzioso amministrativo come primo rimedio per le controversie nella determinazione dei tributi, smentendo le sovrastrutture avvocatesco-processuali; queste ultime sono però tuttora talmente radicate da far definire gli istituti suddetti come **“strumenti deflativi del contenzioso”**, come se la naturale definizione delle controversie sulla determinazione tributaristica della ricchezza sia davanti a un giudice, ma la si debba abbandonare a malincuore solo per “deflazionare il contenzioso giurisdizionale”. È un modo **invertito** di ragionare, che scambia la regola con l'eccezione: la patologia proces-

suale diventa la fisiologia, mentre la naturale definizione amministrativa viene presentata come una **soluzione di ripiego**; la dialettica con uffici tributari è infatti, soprattutto nei paesi con una amministrazione più responsabile e attenta alla tutela dei privati, il primo strumento per gestire le loro lamentele, conformemente alla già indicata **funzione di giustizia** delle pubbliche amministrazioni, e con un numero di processi giurisdizionali centinaia di volte inferiore a quello italiano.

Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale sono **rideterminazioni amministrative** cui il contribuente presta **acquiescenza**, e che vengono redatte in un certo modo proprio in funzione della manifestata disponibilità del contribuente ad accettare una certa determinazione del tributo, passando per la determinazione della ricchezza e il relativo inquadramento giuridico.

La **dialettica** tra le parti non riguarda quindi la **somma da pagare**, ma le questioni di fatto e di diritto che portano al relativo risultato.

È ovviamente **fuori luogo** spiegare le suddette procedure facendo **riferimento** all'istituto di diritto privato della **transazione**. Possono esserci somiglianze esteriori, soprattutto quando la transazione è effettuata nell'interesse di terzi, e quindi deve essere motivata. Nel nostro contesto di diritto amministrativo i profili da **contemperare** (discrezionalmente nel senso di cui al par. 5.10) sono il grado di **fondatezza delle rispettive tesi**, le prospettive del contenzioso, le energie amministrative per la sua gestione, gli eventuali precedenti, l'ammontare dell'imposta in discussione rispetto ai costi di gestione della lite, la costituzione di un precedente su altri contribuenti, in relazione all'omogeneità dell'azione amministrativa. Ripetiamo che la **valutazione comparativa** tra questi profili comporta una ipotesi tra quelle che al paragrafo 5.10 abbiamo ricondotto al concetto di "**discrezionalità amministrativa in materia tributaria**".

Sono invece **irrilevanti**, secondo quanto indicato al par. 5.10 sulla discrezionalità, **profili economico industriali**, di correttezza nel comportamento istruttorio, ed altri aspetti relativi alle condizioni personali e familiari.

La diversa questione della **solvibilità** del contribuente, ai fini della **riscossione**, è un aspetto **concettualmente distinto** dalla determinazione del tributo, non considerabile in questa sede dagli uffici; il profilo esattivo sopravviene in un secondo momento rispetto alla determinazione del tributo, e ne parleremo per la "transazione fiscale" ai paragrafi 6.11 e 7.21.

A rigore mancano limiti formali alle controversie definibili in via amministrativa e quindi sarebbero **definibili** persino **questioni di diritto** isolate, traducendo in una decurtazione dell'imponibile accertato i margini di incertezza sull'esito di una controversia giurisdizionale. Si prestano meglio a essere definite le **stime e le valutazioni** marcatamente presuntive, come il **valore di un immobile** o l'**ammontare dei ricavi di artigiani e commercianti**. Vedremo al prossimo paragrafo per quali motivi proprio sulla stima della ricchezza non registrata, per pratiche di piccolo importo, il funzionamento delle procedure conciliative è relativamente meno brillante.

La **procedura** dell'accertamento con adesione, introdotto con istanza allo stesso ufficio, è **scarsamente disciplinata** normativamente, essendo materia più appropriata

per circolari o regolamenti, questi ultimi peraltro oggi mancanti. Segnaliamo che il funzionamento dell'istituto è intralciato dalla condizione normativa, superflua e contingente, di “definizione intergale” della pretesa tributaria.

Il decreto 218 prevede una istanza del contribuente, destinata allo stesso ufficio che ha emesso l'atto impugnato, una sua audizione ed una verbalizzazione dei relativi colloqui; si tratta di previsioni insite nella natura dell'istituto, che nel complesso rappresenta un **embrione di procedimento amministrativo**, dove le valutazioni dovrebbero essere accompagnate da una compiuta motivazione, che dia atto delle controdeduzioni del contribuente.

L'adesione è oggi ammessa fino al primo grado di giudizio, nelle forme dell'accertamento con adesione, prima del ricorso. Successivamente è ammessa nelle forme della conciliazione giudiziale per molto tempo solo prima della sentenza della commissione tributaria provinciale, e a partire dal 2015 anche nel processo di appello (in precedenza si ricorreva in tal caso alla c.d. “autotutela condivisa” senza riduzione delle sanzioni). In entrambi i casi suddetti, alla definizione amministrativa si accompagna una riduzione delle sanzioni (per cui rinvio al paragrafo 6.13, in materia di sanzioni).

6.5. Segue. Inadeguatezze del ricorso in opposizione e necessità di ulteriori livelli di responsabilità: prospettive della “mediazione tributaria”

Gli istituti descritti al paragrafo precedente si ispirano al **ricorso amministrativo “in opposizione”**, indirizzato allo stesso ufficio che aveva emesso l'atto impugnato, di solito allo stesso funzionario. Quest'ultimo, avendo già deciso, incontrerà i consueti imbarazzi, derivanti anche dalle possibili insinuazioni di negligenza o corruzione, indicate al par. 5.11. Nonostante il supporto fornito dai vertici dell'agenzia delle entrate agli istituti in esame, e nonostante la loro ampia diffusione, rispondente a schemi di buon senso, essi non esplicano ancora appieno le loro potenzialità; tanto è vero che il contenzioso tributario giurisdizionale, pur non aumentando, neppure diminuisce rispetto ai livelli eccessivi di cui diremo al par. 6.10.

Il maggiore **successo** dei ricorsi amministrativi in esame **riguarda** infatti paradossalmente le **contestazioni interpretative sui “grandi contribuenti”** indicate ai paragrafi 3-11, 5.17, 5.18; qui gli uffici **non temono infatti** di contaminarsi con la valutazione della ricchezza non registrata; in questi casi si ha infatti a che fare con aziende, i cui funzionari non maneggiano ricchezza nascosta al fisco con sospetti di corruzione e le controversie in esame sono poche e di grande ammontare; ciò consente il **coinvolgimento** di varie **articolazioni** degli uffici tributari, con un **frazionamento delle responsabilità** tra funzionari diversi: la natura e le notevoli **dimensioni** delle pratiche consentono di **consultarsi** con capi ufficio, dirigenti, direzioni regionali e centrali (par. 5.2), in diverse vesti formali. In questo modo la responsabilità si frammenta, e pian piano la vicenda “si risolve da sola”; la pratica transita di mano in mano, finché l’“esposizione” di ciascuno è compatibile col desiderio di “copertura” delle nostre pubbliche amministrazioni, indicato al par. 5.3.

Trattandosi in genere del regime di “ricchezza registrata” l’onere della definizione è spesso in parte recuperabile in altri periodi di imposta o su controparti in vario modo correlate, secondo le note “simmetrie” di cui al par. 3.12. È proprio questo riposizionamento su altri contribuenti e su altri periodi di imposta (c.d. “aggiustamenti correlativi”), delle stesse vicende materiali, a rendere agevoli accordi su “questioni di diritto”, che in genere non dovrebbero consentire compromessi.

Il **contenzioso amministrativo** sarebbe invece più utile, per la **stima della ricchezza non intercettata dalle aziende**, dispersa in genere tra **moltissime pratiche di piccolo importo (par. 5.13)**, dove mancano i presupposti per la suddetta “divisione di responsabilità”, tra funzionari e uffici diversi. Il **contenzioso amministrativo** diventa quindi paradossalmente troppo **rigido** proprio dove **sarebbe più necessario** a massimizzare il controllo valutativo del territorio, secondo quanto indicato al par. 5.7; queste pratiche, individualmente di modesto ammontare, impongono infatti valutazioni più personalizzate della ricchezza, e sono quindi trascurate, perché il funzionario dovrebbe esporvisi da solo (con tutti i sospetti di corruzione di cui al par. 5.11). Anche se il contribuente adduce circostanze verosimili, il funzionario non ha tempo per svolgere adeguati riscontri, visto il gran numero di posizioni di importo relativamente piccolo. Questa valutazione di ricchezza sfuggente comporta quindi un costante sospetto di non avere informazioni sufficienti, anche per la mancanza di quel dossier valutativo permanente indicato al paragrafo 5.7. Ne deriva una rigidità “autoprotettiva”, dipendente anche dalla sfiducia verso i contribuenti, e quindi dal timore che circostanze sopravvenute facciano apparire “eccessivamente benevole” determinazioni a suo tempo ritenute, in tutta la buona fede, “ragionevoli”. Dovendo agire, visto il numero dei contribuenti, con informazioni limitate, gli uffici tendono a “non fidarsi”, ed essere rigidi, in funzione appunto autoprotettiva; nel dubbio sulla stima della ricchezza, essere rigidi “protegge”. Questa **autoprotezione** va a scapito del gettito e dell’interesse generale, perché diminuisce la sistematicità dell’intervento amministrativo sulla ricchezza non intercettata dalle aziende. Il **contenzioso amministrativo si inceppa** proprio dove sarebbe più utile, in quanto il problema tributario italiano (par. 4.1) non sono le contestazioni interpretative delle aziende, bensì la mancata sistematicità nella stima della ricchezza che sfugge ai loro circuiti.

Su queste pratiche numerose e di piccolo importo gli uffici cercano di **standardizzare** i propri comportamenti, affermando improbabili divieti di ridurre oltre importi prestabiliti le somme accertate. È un elemento di forfezzazione che qualche volta avvantaggia chi ha evaso sfacciatamente, e qualche volta punisce chi nulla ha evaso. Quando i pubblici uffici temono di esporsi a valutare, fanno favori e dispetti a casaccio. A questo punto, se il contribuente non aderisce, gli uffici sono ben contenti di rinviare la decisione al giudice, con una inefficienza complessiva, ma una copertura individuale: per questo il contenzioso giurisdizionale si è stabilizzato, ma non diminuisce (par. 6.10).

Per snellire queste determinazioni si è cercato di **abbandonare** lo schema del “**ricorso amministrativo in opposizione**”, cioè allo stesso ufficio redattore dell’accertamento; le richieste di riesame, in via sperimentale e per le pratiche di minore ammon-

tare (fino a 20 mila euro) sono state infatti indirizzate ad un diverso ufficio dell'agenzia delle entrate, ispirandosi al **ricorso gerarchico improprio**. Si tratta della c.d. “**mediazione tributaria**”, impropria denominazione di un ricorso amministrativo ad un diverso organo della stessa amministrazione; il coinvolgimento di un **ufficio diverso**, non condizionato da proprie precedenti valutazioni, dovrebbe rendere sistematiche le condivisioni di responsabilità descritte sopra per i “grandi contribuenti”.

I primi risultati sono stati molto lusinghieri per riabituarne gli uffici a decidere, e potrebbero essere oggetto di approfondimenti specifici. Si tratta di un passo ulteriore per la **deprocessualizzazione** della determinazione dei tributi, superando il fallimento della “via giurisdizionale”, trattato al par. 6.10. Andrebbe approfondito l'ulteriore passaggio dell'**arbitrato tributario**, con la partecipazione di un funzionario “edotto” della pratica, a titolo di continuità, di un esperto designato dal contribuente, e di un terzo da enti esterni, ad esempio la commissione tributaria, o scelto di comune accordo; si potrebbe così avere interlocuzione, con un minimo di approfondimento e terzietà, adatti soprattutto per le questioni valutative ed estimative (par. 5.13-5.14).

Sarebbe anche opportuna una qualche **accessibilità** da parte di **terzi**, soprattutto **contribuenti in condizioni similari**, alle determinazioni in adesione, come strumento di controllo sociale sulla reciproca coerenza economica di tali definizioni, nel ruolo anticorruzione della vigilanza reciproca, indicato al par. 5.11.

Sono importanti soprattutto, a tale scopo, i criteri di stima dei ricavi, per i quali la comparabilità è molto maggiore; i redditi di ciascuno, invece, differiscono in relazione alla qualità e quantità dei collaboratori, anche familiari, come pure alla proprietà o meno delle mura, risparmiando il canone di locazione, e quindi aumentando il reddito.

6.6. Il ritiro degli atti in autotutela, tra correzione, riduzione e definitivo abbandono

Il **potere amministrativo** di autotutela in senso ampio, con cui le istituzioni curano gli interessi pubblici loro affidati senza la mediazione del giudice, contiene a maggior ragione anche quello di **annullamento unilaterale** di atti riconosciuti illegittimi e infondati. In ultima analisi l'autotutela amministrativa, se può incidere unilateralmente, in senso peggiorativo, nella sfera giuridica del destinatario, può compiere a maggior ragione atti di **rinuncia**, di **ammissione di errori**, definiti in materia tributaria come “autotutela” in senso stretto.

Questa **eliminazione unilaterale**, totale o parziale, di atti autoritativi, **può** anche **essere** sia **finalizzata** alla loro integrazione motivazionale oppure alla **eliminazione** di **vizi** formali e procedurali. Questa è una **autotutela** potenzialmente **peggiorativa** per il contribuente, in quanto gli toglie una possibilità di far annullare l'atto in sede giurisdizionale; quindi deve essere esercitata nei termini di decadenza dell'azione amministrativa (salve le rimessioni in termini per vizi formali, da approfondire) e giustificata da elementi oggettivi.