



UNIVERSITÀ
degli STUDI
di CATANIA

I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo:
impressioni che muovono dall'esperienza della
codificazione Latino-Americana

Prof. Antonio Guidara

AIDTL, 12 giugno 2021 – ore 15:00

SOMMARIO:

1. Premessa – 2. Cenni su codificazioni e consolidazioni nel diritto tributario – 3. I riferimenti (presenti e mancanti) al diritto amministrativo: possibili spiegazioni e sviluppi – 4. (segue) e le diverse anime del diritto tributario – 5. I procedimenti e gli atti – 6. Alcune specificazioni: a) la partecipazione al procedimento – 7. (segue): b) l'invalidità degli atti – 8. Interrelazioni tra rimedi amministrativi e rimedi giurisdizionali

A watercolor illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially covered in ivy. A large, textured tree trunk stands in the center. To the right, a fountain with a tiered base and a large tree is visible. The scene is rendered in a soft, painterly style with muted colors.

1. Premessa

Il tema “*La (attuata o mancata) codificazione del diritto tributario e i rapporti con le altre branche del diritto*” della serie di Convegni, che l’AIDTL (Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-americano) pregevolmente organizza in questo 2021, declina in questo secondo incontro i rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo, dopo aver declinato nel precedente i rapporti tra diritti tributario e diritto civile.

Mi pare opportuno ancorare le considerazioni svolgende per un verso ad alcuni dei temi emersi nel precedente incontro, per altro verso alle specifiche e pertinenti esperienze latino-americane **con lo spirito di contribuire ad una discussione più ampia che possa valorizzare l’interazione tra ordinamenti (quelli italiano e quelli latino-americani) che condividono genesi e principi e che può senz’altro risultare proficua per l’evoluzione degli (studi sugli) stessi.**

A tal fine si vuole: guardare alle diverse anime del diritto tributario, che consentano di mettere a fuoco le situazioni giuridiche coinvolte e di fare chiarezza sulle norme di conseguenza applicabili; mettere a fuoco alcuni aspetti dei procedimenti e degli atti tributari con le discipline di riferimento e le specialità loro predicabili; dedicare una finale attenzione alle interrelazioni tra rimedi amministrativi e rimedi giurisdizionali.

Si espongono più che altro impressioni, che sono funzionali al presente convegno, che non indagano le applicazioni nei vari diritti nazionali latino-americani, che probabilmente risultano deformate da altra prospettiva e altra formazione giuridica, che privilegiano inevitabilmente le possibili ricadute sul diritto italiano. Ma **se lo scopo della comparazione è quello di ricercare (non già soluzioni, ma) modi di ragionare, allora si spera di contribuire già nell'immediato ad una verifica della bontà delle soluzioni apprestate e/o della direzione dei percorsi intrapresi.**

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially visible. A large, leafy tree stands in the center. In the foreground, there's a small garden bed with red and white flowers. On the right, a fountain with a tiered base and a statue on top is surrounded by people. The overall style is soft and artistic.

2. Cenni su codificazioni e consolidazioni nel diritto tributario

Dal precedente Convegno è emerso come l'esigenza della codificazione del diritto tributario sia parecchio avvertita in Italia, al punto che negli ultimi vent'anni si sono registrate due importanti iniziative in questa direzione.

La prima è data dalla legge 7 aprile 2003, n.80, che delegava al Governo una riforma del sistema fiscale statale, che si basasse «*su cinque imposte ordinate in un unico codice*», il quale fosse articolato in una «*parte generale*» ed una «*parte speciale*». Come è noto il codice non è stato mai realizzato.

Seguì un'importante iniziativa ad opera della dottrina, coordinata dal prof. Victor Uckmar, che si tradusse in un disegno di legge delega, presentato dal CNEL (Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro) nel 2013, di realizzazione di un codice tributario, riguardante però la sola parte generale del diritto tributario (specificamente «*per la razionalizzazione e la codificazione dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi; per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario*»). Ma anche questa seconda iniziativa, nonostante l'avanzamento dei lavori, non ha raggiunto il traguardo.

Il fatto che non si sia giunti ad una codificazione tributaria in Italia, non significa che non sia proceduto ad emanare testi generali, anche se si è optato per lo più per consolidazioni dei testi normativi esistenti.

Di contro altri paesi testimoniano iniziative di successo nel segno della codificazione. Sono note in Europa la tedesca *Abgabenordnung*, la spagnola *Ley general tributaria*, la portoghese *Lei geral tributária*. E, per andare al senso della serie di Convegni cui si ascrive il presente, risaltano le iniziative di successo dei paesi dell'America Latina: si ricordano quelle del CIAT (*Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*), un organismo internazionale che coinvolge le amministrazioni finanziarie degli stati membri (americani, ma anche alcuni non americani, tra i quali l'Italia) e che ha predisposto e rivisto un *Modelo de Código Tributario* con annesso commentario nel 1997, nel 2006 con la partecipazione del nostro prof. Victor Uckmar, nel 2015.

Di più non voglio dire sul tema: rinvio alle relazioni tenute dalle professoresse Maria Cecilia Fregni e Cecilia Delgado Ratto.

Una veloce analisi del *Modelo de Código Tributario* porta a constatare agevolmente come a esso riguardi la **parte generale del diritto tributario**; similiter può dirsi per gli altri codici citati.

Il che deve farci riflettere sull'opportunità di procedere allo stesso modo anche in Italia e probabilmente spiega la scelta dell'ultimo tentativo di codificazione (quello di matrice dottrinale) di limitarsi alla parte generale. Si aggiunge che il risultato può dirsi ormai alla portata, solo che emerga una seria volontà politica in questa direzione.

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is visible. A large, leafy tree stands in the center. To the right, a set of stone steps leads up to a building entrance, with several people walking or standing. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers. The overall style is soft and artistic.

3. I riferimenti (presenti e mancanti) al diritto amministrativo

Una prima importante sollecitazione che, in linea col tema di questo specifico incontro, proviene dal *Modelo de Código Tributario* è data dal **formale rinvio dello stesso al diritto amministrativo**. Infatti, l'art.16 di quest'ultimo – dopo che nel precedente articolo si sono indicate le fonti del diritto tributario – **quale «derecho supletorio»**, cioè applicabile in difetto di norme e principi generali del diritto tributario, rinvia alle disposizioni amministrative e ai principi del diritto amministrativo; più esattamente recita: *«Se aplicarán supletoriamente otras leyes que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo y de otras ramas jurídicas que más se advengan a su naturaleza y fines»*. E non si tratta di una novità del Modelo del 2015, trovandosi una previsione analoga già nell'art.3 del *Modelo* del 1997.

A fronte dell'affermazione di principi e regole del diritto tributario traspare la consapevolezza dell'insufficienza di quest'ultimo a disciplinare compiutamente le varie fattispecie cui si applica, con conseguente esigenza di rinviare alle previsioni di altri rami del diritto, ma traspare anche la consapevolezza dell'importanza primaria che tra questi rami del diritto svolge il diritto amministrativo, unico ad essere menzionato, anzi doppiamente menzionato, «las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo».

Ora che un ramo del diritto possa essere manchevole e che possano soccorrervi regole e principi di altri rami è **cosa abbastanza pacifica**. Sicché il fatto che ciò sia normato in sé non acquista particolare rilievo; ma **può spiegarsi con riferimento al diritto tributario, oltre che per corroborarne autonomia e specificità, per i contenuti interdisciplinari che lo stesso presenta**. A tal fine possono riproporsi le ancora attuali affermazioni di Achille Donato Giannini, per le quali *«data la sostanziale unità dell'ordinamento giuridico, è ovvio che fra le varie scienze, fra le quali se ne ripartisce lo studio, debbano esistere molteplici legami ed interferenze. Più specialmente il diritto tributario, per il suo contenuto, in varia guisa si interseca con tutte le altre discipline giuridiche, dando origine ad una molteplicità e varietà di relazioni ...»*.

Perché si contempla espressamente solo il rinvio al diritto amministrativo? Il diritto tributario si ascrive al diritto pubblico come il diritto amministrativo e con quest'ultimo condivide molti principi e regole (azione dell'AF e rapporti tra essa e il contribuente). Tuttavia una risposta di tal fatta potrebbe non risultare soddisfacente. Infatti nel *Modelo de Código* si qualificano i rapporti tra contribuenti ed AF quali obbligazioni e diversi sono i riferimenti ad altri istituti propri del diritto civile soprattutto nel titolo II (ad es. alla solidarietà). E la stessa definizione della *relación jurídicotributaria*, con cui esordisce il titolo II quale disposizione generale, si presta ad essere declinata con le categorie del diritto privato. **Si può allora comprendere l'esigenza di un formale rinvio al diritto amministrativo per affermare/ribadire la natura pubblicistica del diritto tributario.**

Se, poi, si guarda alle situazioni giuridiche coinvolte nei rapporti contribuente-amministrazione finanziaria risaltano innanzi tutto le potestà amministrative, cui si correlano situazioni di soggezione in capo al contribuente. Quest'ultimo, però, a seguito della diffusione della fiscalità di massa è gravato da una pluralità di altre situazioni passive unilaterali: sono i vari obblighi, di dichiarazione, di versamento, contabili, che la legge pone a suo carico. Egli vanta pure situazioni attive unilaterali, come i vari diritti a deduzioni, diritti a detrazioni, interessi legittimi; ma vanta anche diritti di credito cui corrispondono obblighi in capo all'amministrazione: sono quelli che vengono comune-mente chiamati crediti tributari o crediti d'imposta. In questi termini va preferibilmente riletta la definizione della *relación jurídico-tributaria* di cui all'art.19 del Modelo de Código Tributario, di cui si è detto sopra: «*La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios*». **Non si dubita che interessi e contenuti coinvolti da tali situazioni siano pubblici. Con la conseguenza che i riferimenti ad istituti tipici del diritto privato, presenti già nello stesso *Modelo de Código Tributario*, ove possibile, si devono leggere o rileggere in chiave pubblicistica.**

Così, laddove impiegata l'espressione "obbligazione tributaria" non designa affatto un rapporto di debito-credito, di tipo paritetico, ma appare soltanto come il termine di riferimento di altri istituti, rispetto ai quali assume un'importanza per così dire secondaria, e finisce con l'acquisire un significato peculiare da individuare nelle norme e nei contesti in cui la formula ricorre: ciò vale nel diritto italiano, ove ad esempio la successione nelle «obbligazioni tributarie» del contribuente di cui all'art.65 DPR 600/1973 va riferita a tutte le "situazioni giuridiche" del contribuente suscettibili di trasferirsi per successione; ma può dirsi anche per il *Modelo de Código Tributario*, di cui risaltano le definizioni delle *obligaciones materiales y formales*, di cui all'art.20 (il contenuto delle quali acquista rilievo anche ai fini della stessa distinzione) o i più pregnanti istituti cui le obbligazioni sono accostate (così, per riprendere l'esempio fatto del diritto italiano, si pensi a *los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido* di cui all'art.31 che cadono in successione).

In ogni caso anche a declinare in senso ampio la nozione o meglio le nozioni delle obbligazioni tributarie non vi è dubbio che per fini, contenuti e disciplina esse siano obbligazioni pubbliche.

A differenza di quanto previsto dal Modelo de Código Tributario nell'ordinamento italiano manca una previsione di rinvio espresso al diritto amministrativo. Essa probabilmente risulterebbe pleonastica alla luce di quanto si è osservato in precedenza: infatti, si giunge o si giungerebbe pur sempre agli stessi risultati. Non vi è dubbio, però, che, se prevista, essa agevolerebbe l'interpretazione e l'integrazione di numerose previsioni tributarie a fronte di discipline manchevoli e mutevoli, quali sono sempre più quelle tributarie, e della persistenza di non pochi condizionamenti dati dalle letture civilistiche (ma non solo) dei fenomeni tributari, garantendo

13 probabilmente maggiori condivisione e stabilità di alcune posizioni.

A watercolor-style illustration of a courtyard. In the center, a large, leafy tree stands next to a building with a balcony. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is visible. The scene is rendered in soft, muted colors with visible brushstrokes.

4. (segue): e le diverse anime del diritto tributario

Una separata considerazione meritano i rapporti tributari tra “contribuenti”. Spiccano per diffusione e particolarità le rivalse tributarie, in cui in virtù di specifici poteri attribuiti dalle norme tributarie alcuni contribuenti trasferiscono il peso del tributo in capo ad altri contribuenti: tipicamente la sostituzione nelle imposte sui redditi, di cui all’art.64 DPR 600/1973, e la rivalsa nell’IVA, di cui all’art.18 DPR 633/1972. Ma se ne possono richiamare altri, quali quelli che afferiscono ai regressi nelle ipotesi di coobbligazione solidale, alle garanzie prestate a vario titolo all’amministrazione o alle cessioni di crediti tributari.

Si tratta di rapporti tra privati, che in difetto di norme *ad hoc* soggiacciono alle regole del diritto privato. Infatti, non vengono in essere potestà amministrative e gli interessi coinvolti sono principalmente interessi privati. È vero che tali rapporti involgono anche interessi pubblici, nella misura in cui essi siano intranei alla disciplina dei tributi o da questa siano comunque condizionati, tuttavia a tutela di tali interessi e con intensità diversamente apprezzate dal legislatore, sovengono precise limitazioni all’autonomia privata, intorno alla quale pur sempre ruotano tali rapporti.

Per essi non può che farsi riferimento al diritto privato, ferma restando la preminenza delle norme tributarie eventualmente dettate e della composizione degli interessi dalle stesse volute. Il che dimostra non soltanto come il diritto tributario intersechi le altre discipline giuridiche, ma anche come al suo interno convivano più anime: quella del diritto amministrativo è decisamente preminente (risolvendosi il diritto tributario per lo più nell’azione dell’AF e nei rapporti tra questa e i contribuenti), ma non è la sola e di certo nei rapporti tra contribuenti viene in essere l’anima del diritto privato. **Il che è importante per interpretare e, soprattutto, integrare le discipline**

Per arrivare a ciò non occorrono tanto rinvii espressi ad altri rami del diritto, quanto e più che altro si deve prendere atto delle diverse anime del diritto tributario e in funzione di esse semmai declinare gli eventuali rinvii, nella consapevolezza che **un tratto distintivo del diritto tributario è l'interdisciplinarietà**. E forse, laddove presenti, i codici potrebbero compiere qualche passo in più in questa direzione.

Anche se a me pare che proprio in questa direzione si muova l'art.16 del *Modelo de Código Tributario* nella misura in cui, pur privilegiando il diritto amministrativo, esprima contemporaneamente più rinvii («*Se aplicarán supletoriamente otras leyes que rijan materias similares, los principios generales del derecho tributario y, en su defecto, las disposiciones administrativas y los principios del derecho administrativo y de otras ramas jurídicas que más se advengan a su naturaleza y fines*»); ed altrettanto può dirsi per la pure esaminata previsione dell'art.7 della spagnola *Ley general tributaria*, per la quale «*tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*».

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially covered by a large, leafy tree. In the center, a large, textured tree trunk stands prominently. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is visible, with several people gathered around it. The overall scene is bright and airy, with soft colors and visible brushstrokes.

5. I procedimenti e gli atti

La matrice pubblicistica del diritto tributario e la contiguità con il diritto amministrativo in forza della sua anima prevalente – evidenti anche in difetto di statuizioni *ad hoc*, come quelle riferite – si possono meglio cogliere guardando alla disciplina dell'azione dell'amministrazione finanziaria.

Le specificazioni sono ovviamente al diritto italiano, anche se (a me pare che) gli esempi normativi stranieri che si sono richiamati non possano che condurre a risultati analoghi. Naturalmente **si procede per sommi capi e guardando esclusivamente ai temi, forse più rappresentativi, dei procedimenti e degli atti dell'amministrazione finanziaria nella misura in cui si prestino ad una comparazione.**

Già la scelta del plurale, procedimenti, è indicativa. Può ritenersi superata la nozione del “procedimento tributario di accertamento”, che del “rapporto complesso d'imposta” (cui pure, in passato, si è fatto ricorso per spiegare i tra contribuente ed amministrazione finanziaria) e in una prospettiva costitutiva può considerarsi l'evoluzione. Essa, infatti, utilmente elaborata per spiegare i nessi che legano le fattispecie previste dalle norme istitutive e applicative dei tributi e i relativi effetti, non ha corrispondenze col dato normativo, giacché la nozione di procedimento amministrativo definitivamente invalsa, soprattutto dopo la legge 7 agosto 1990, n.241 (che, per l'appunto, è la legge generale sul procedimento amministrativo), è quella dell'itinerario che porta la singola potestà amministrativa a diventare atto. E piuttosto si registrano **una pluralità di procedimenti amministrativi tributari, dei quali, semmai, si può effettuare un'analisi d'insieme a seconda che si guardi a principi e regole dell'azione dell'amministrazione finanziaria (di cui già nello Statuto dei diritti del contribuente) e/o alle attività amministrative (conoscitiva, di accertamento, di riscossione, sanzionatoria) cui afferiscono.** In questa direzione si muove senza dubbio il *Modelo de Código Tributario*, che per l'appunto si riferisce a più procedimenti tributari.

Tuttavia, andando oltre, esso non risulta più di tanto soddisfacente, come probabilmente ci si aspetterebbe: per lo meno, quanto a principi e regole generali dei procedimenti amministrativi tributari. Infatti, **vi è una sovrapposizione tra le nozioni dei procedimenti e delle funzioni dell'amministrazione finanziaria** (tant'è che si distinguono i procedimenti di *gestión*, di *fiscalización*, di *cobro*, de *determinación y de aplicación de sanciones*); **manca una disciplina generale dei primi, che distingua almeno le fasi degli stessi** (tipicamente dell'iniziativa, dell'istruttoria, della conclusione, dell'integrazione dell'efficacia), **anche in relazione ad eventuali peculiarità**.

Si aggiunge che **sono poche le norme di principio che riguardano i procedimenti tributari** (si pensi alle previsioni in tema di *acceso a las actuaciones* o di *medidas para mejor preveer*, di cui agli artt.78 e 79) **e tra esse si trattano anche aspetti puntuali** (si pensi alle sezioni II e III dedicate a *notificaciones e administración tributaria elettronica*) **o complementari dell'azione amministrativa** (si pensi alle sezioni V, VIII e IX, dedicate a *asistencia administrativa mutua en materia fiscal, colaboración en la aplicación de los tributos, obligaciones de colaboración y de información*). Al che, forse, suppliscono o dovrebbero supplire i rinvii ad altri ambiti del diritto, quali quelli presenti, già nelle *disposiciones generales*, a «*las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia generales*», a «*las normas de procedimiento administrativo o jurisdiccional que más se avengan a la naturaleza y fines de esta materia*» o al diritto in genere per quanto attiene alle prove. Inoltre, persistono i riferimenti, forieri di possibili equivoci, per come di ciò si è detto, alla *relación jurídico-tributaria* (che evoca quella del rapporto giuridico d'imposta nella sua variante di rapporto complesso e ricalca quella presente nella spagnola *ley general tributaria* all'art.17), come anche alle *obligaciones tributarias* (con addirittura la distinzione tra *obligaciones materiales y formales*), da leggere senz'altro in chiave pubblicistica e attribuendo loro una valenza più che altro descrittiva.

Mutatis mutandis considerazioni non dissimili possono farsi per gli atti finali che dei procedimenti sono espressione. Infatti, manca una disciplina generale degli stessi, che ad esempio ne individui i contenuti, anche in relazione alle eventuali peculiarità. Pochissime sono le previsioni generali, che per di più affrontano profili circoscritti: si pensi, ad esempio, alla *nulidad de pleno derecho*, di cui all'art.184 del *Modelo de Código Tributario* (di cui, peraltro, si tratta nell'ambito título V dedicato ai *procedimientos de revisión de actos tributarios*).

Senonché, la difficoltà di individuare principi e regole generali dell'azione e dei procedimenti dell'amministrazione finanziaria è già del diritto italiano, che addivene a poche statuizioni veramente generali nello Statuto dei diritti del contribuente e riesce più facilmente, ma non del tutto, a dettare delle discipline unitarie o tendenzialmente unitarie circa le attività dell'amministrazione finanziaria.

Si potrebbero evidenziare le differenze: così lo Statuto dei diritti del contribuente interviene sul contenuto e sulla motivazione degli atti e fissa importanti principi, quali quelli della collaborazione e della buona fede che sono stati estesi di recente all'azione amministrativa in genere; ma è ben poco e di relativa utilità, visto che su altri fronti le considerazioni si potrebbero ribaltare a favore del *Modelo de Código Tributario*. Sicché **le critiche che si fanno a quest'ultimo sono critiche che si fanno già al diritto italiano. E dimostrano come in fondo negli ordinamenti considerati le sorti del diritto tributario siano accomunate e meritino sviluppi comuni (e *similiter* per gli altri ordinamenti, di cui si sono citate le esperienze). La differenza che probabilmente induce qui ad una presa di**
posizione è che da un Codice ci si aspetterebbe di più.

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is visible. A large, leafy tree stands in the center. In the foreground, there is a flower bed with red and white flowers. On the right, a set of stone steps leads up to a building entrance, with a few people standing nearby. The overall style is soft and artistic.

6. Alcune specificazioni:

a) la partecipazione al procedimento

Così, volendo dare concretezza alle considerazioni svolte, **nel diritto tributario italiano come nel *Modelo de Código Tributario* manca una disciplina generale della partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari.**

Ci si sofferma inevitabilmente sul diritto italiano, per constatare come in esso, da un lato, si neghi l'esistenza di un principio generale di partecipazione del contribuente, dall'altro lato, e in qualche modo, se ne recuperino i tratti dal diritto UE e segnatamente dalle pronunce della Corte di Giustizia, tra le quali si ricorda ad esempio la sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore, C-189/18.

Più esattamente, la negazione dell'esistenza di un principio generale di partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari si trae dall'art.13, comma 2, della legge 241/1990 (che si ripete, a beneficio degli stranieri, è la legge generale sul procedimento amministrativo) in uno con la valorizzazione di speciali previsioni tributarie, tra le quali di recente l'art. 5 ter del D.lgs. 218 del 19 giugno 1997 (introdotto nel giugno del 2019) in tema di accertamento con adesione per le imposte sui redditi e l'IVA: infatti, nella prima previsione si rinviene l'inesistenza di un principio di generale partecipazione nel diritto tributario e nelle seconde, a conferma e di conseguenza, si rinvencono speciali applicazioni della partecipazione. Dal che, appunto, si rinvia al diritto UE, il quale però soccorre solo per l'attuazione del diritto dell'Unione ossia per i tributi armonizzati.

Numerose sono le pronunce della giurisprudenza in questa direzione; si ricordano ad esempio le sentenze gemelle nn.701 e 702 del 15 gennaio 2019, le quali vogliono “ammorbidire” le rigidità in tema di contraddittorio conseguenti alle involuzioni generate da Cass. SS. UU. 9 dicembre 2015 n.24823.

A me pare che possa ed anzi debba essere rivisto il punto di partenza di siffatto ragionamento. L'art.13, comma 2, della legge 241/90 esclude l'applicazione delle norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo, di cui al capo III della legge stessa, ai «*procedimenti tributari per i quali restano ... ferme le particolari norme che li regolano*». Ciò, però, non vuol dire affatto che in tali procedimenti sia esclusa la partecipazione. Se così fosse, la precisazione che per i procedimenti tributari «*restano ... ferme le particolari norme che li regolano*», dopo aver escluso ad essi l'applicazione delle disposizioni del titolo III, sarebbe pleonastica e forse anche contraddittoria; ed altrettanto può dirsi per le attività indicate nel primo comma dell'art.13, per le quali pure si precisa che «*restano ferme le particolari norme ...*».

Ma è soprattutto sul **piano della ratio e della interpretazione sistematica** che una soluzione di tal fatta non può essere condivisa. Scopo della partecipazione al procedimento amministrativo è quello di consentire un migliore esercizio del potere amministrativo, anche a garanzia del privato, grazie ad una più compiuta conoscenza dei fatti rilevanti e degli interessi coinvolti (ma anche, ove possibile, ed in presenza di discrezionalità, al raggiungimento di soluzioni in tutto o in parte concordate). Così intesa la partecipazione ha un evidente fondamento costituzionale, quantomeno nel principio di imparzialità di cui all'art.97 Cost. (ma, a seconda degli stadi del procedimento in cui interviene, acquista rilievo il diritto alla difesa).

Sicché non può essere messo in dubbio che la partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari sia un principio generale, già per la legge 241/90. Piuttosto in essa si enunciano le specialità del diritto tributario, che si tutelano: per un verso, escludendo l'applicazione delle disposizioni previste dal capo III della stessa legge; per altro verso, rinviando alle speciali disposizioni volta per volta dettate dalle disposizioni tributarie. Con la conseguenza che in difetto di queste ultime, la partecipazione deve pur sempre essere garantita al contribuente, per le ragioni che si sono dette, ma con norme che vanno ricavate dal sistema, ossia tratte da principi e regole generali delle singole attività dell'amministrazione finanziaria e/o dell'azione amministrativa in generale.

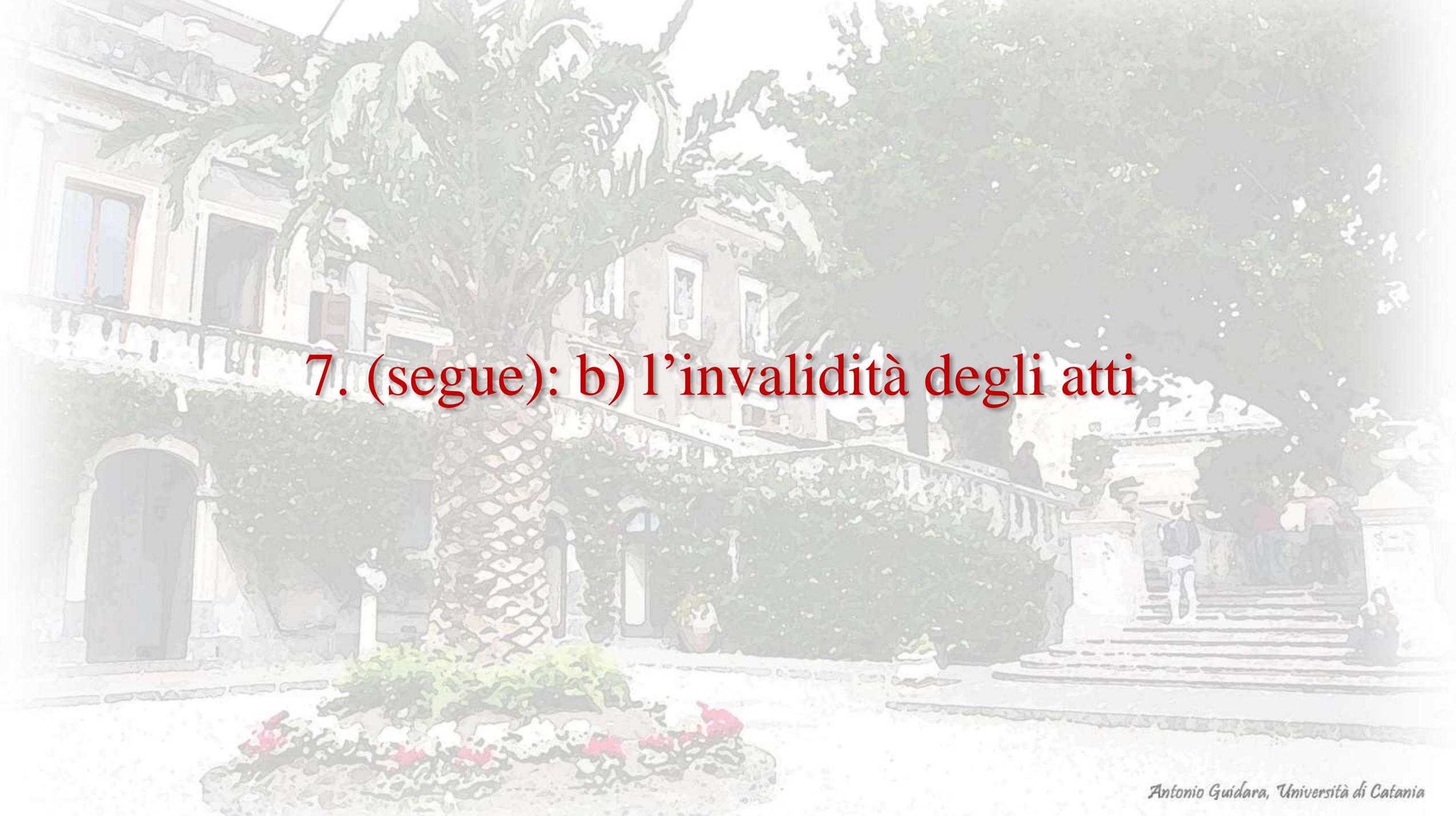
Tant'è che lo Statuto dei diritti del contribuente enuncia espressamente principi finalizzati alla partecipazione, quali il dovere di informazione al contribuente o la collaborazione nei rapporti tra quest'ultimo e l'amministrazione finanziaria. E in dottrina, per l'appunto, si ammettono veri e propri accordi amministrativi con l'amministrazione finanziaria, i quali della partecipazione del contribuente all'azione amministrativa sono l'espressione più elevata.

Allora, le indicazioni tratte dal diritto UE non sono altro che conferme della bontà di tale ragionamento: infatti, vengono in essere il diritto ad una buona amministrazione, di cui all'art.41 della CDFUE, il diritto ad un ricorso effettivo ed a un giudice imparziale, di cui all'art.47 della CDFUE (nella misura in cui viene esteso dalla giurisprudenza al procedimento amministrativo). Le quali indicazioni, laddove si opera al di fuori del diritto UE, diventano e devono diventare i grimaldelli per vincere le resistenze della giurisprudenza nazionale. Peraltro, si

24 veda anche l'espresso rinvio ai principi dell'ordinamento europeo, di cui all'art.1 della legge 241/90.

Sulla partecipazione non si può né si vuole dire di più, vista la sede, e meno che mai si può scendere sui singoli istituti che la connotano. Tuttavia, **non si può sottacere come nel *Modelo de Código Tributario* vi sia una disposizione generale in tema di diritto di accesso** (l'art.78, per il quale: «*Los interesados o sus representantes tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarlas y obtener a su costa copias de los documentos obrantes en el expediente instruido sin más exigencia que la justificación de su identidad y legitimación, excepto cuando se trate de actuaciones de comprobación, fiscalización o investigación, y estas no estén concluidas. En tal caso, se les deberá dar acceso al expediente en el momento de la conclusión de dichas actuaciones de comprobación y el traslado de la propuesta de regularización, para que puedan ejercer su derecho de defensa o bien colaborar con la adecuada aplicación de los tributos*»). Come anche non si può sottacere che previsioni analoghe, che anzi non contengono le limitazioni contenute nel *Modelo* si rinvengono: nell'art.99 della spagnola *LGT*; nell'art.59 della portoghese *LGT*. **Il che conferma, quand'anche ce ne fosse bisogno, che la partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari, per le ragioni sopra esposte (finalizzazione pubblica delle potestà, qualità dell'azione amministrativa e tutela del diritto di difesa), è un principio generale anche degli ordinamenti latino-americani, come e più in generale di ogni ordinamento tributario evoluto.**

Invero, il diritto di accesso ha un ambito di operatività più ampio della partecipazione al procedimento, ma in quest'ultima trova una sua collocazione privilegiata e probabilmente più significativa, rilevando soprattutto l'uso che di esso fanno i destinatari dell'azione amministrativa, nonché gli interessati alla stessa che vogliono prendervi parte.

A watercolor illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is partially visible. A large, leafy tree stands in the center. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers. To the right, a fountain with a tiered base and a central column is visible, with a few people standing nearby. The overall style is soft and artistic.

7. (segue): b) l'invalidità degli atti

Proseguendo nelle specificazioni e sempre con l'intento di dare concretezza alle considerazioni svolte, si aggiunge che **manca una disciplina generale dell'invalidità degli atti tributari nel diritto tributario italiano come nel *Modelo de Código***. Come per la partecipazione al procedimento ci si sofferma sul diritto italiano, anche se interessanti impulsi provengono dal diritto latino-americano.

Infatti **nel *Modelo de Código* troviamo alcune importanti indicazioni**: si tratta essenzialmente della previsione dell'art.184, dedicata alla *nulidad de pleno derecho*, di cui si è detto in precedenza, che però ha una valenza eminentemente descrittiva e rappresenta più che altro il presupposto di alcuni dei *procedimientos de revisión de actos tributarios* (tant'è che l'art.184 cit. è collocato all'interno *título V* ad essi dedicato); essa può essere confrontata, ad esempio, con la successiva previsione dell'art.185, dedicata alla rettifica degli errori («*errores materiales, aritméticos o de hecho siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción*»).

Nel diritto tributario italiano non vi sono previsioni analoghe. L'invalidità viene semplicemente richiamata quale sanzione espressa per violazioni normative: normalmente nelle forme della nullità. Il che viene spiegato in dottrina per la normale riferibilità al diritto tributario, in difetto di previsioni speciali, delle categorie del diritto amministrativo, il quale contempla nella legge 241/1990 la distinzione tra nullità ed annullabilità (artt.21 *septies* e 21 *octies*). Senonché questo ordine di idee non è da tutti condiviso. Ed anzi la Corte di Cassazione ha più volte affermato che le nullità nel diritto tributario vanno intese *sic et simpliciter* come annullabilità.

In questa sede non interessa più tanto entrare nel vivo del problema: non vi è motivo di non riferire la nullità anche al diritto tributario (nei termini di cui all'art.21 *septies* della legge 241/1990); si devono dimostrare, invece che postulare, come fa la giurisprudenza, le specialità di quest'ultimo che depongano in senso contrario (il che riguarda senz'altro le previsioni normative che contemplano espressamente la nullità e che sono state emanate successivamente all'introduzione del cit. art.21 *septies*); il fatto che nella legge processuale tributaria non vi siano disposizioni analoghe a quelle presenti nel codice del processo amministrativo non è di ostacolo all'ammissibilità di un'azione di nullità nel processo tributario.

Interessa invece notare come non sia definito il regime delle nullità nel diritto tributario italiano: al che sopperisce o dovrebbe sopperire il diritto amministrativo. Analogamente non è definito il regime delle nullità nel *Modelo de Código Tributario*, e di certo, salve le specialità, supplisce il diritto amministrativo in forza del rinvio espresso a quest'ultimo quale «*derecho supletorio*» presente nell'art.16, di cui si è detto in precedenza.

Tuttavia dal *Modelo de Código* può trarsi qualche indicazione sul regime di riferimento. Così: dal confronto tra l'art.184 (dedicato alla *nulidad de pleno derecho*) e l'art.185 (dedicato alla *rectificación de errores*), esposti in precedenza, come anche tra la *declaracion de nulidad* di cui all'art.184 e la *anulación* richiamata in altri articoli, può inferirsi una diversa declinazione dell'invalidità; ancora, la dichiarazione di nullità del provvedimento prescinde dalla consolidazione di esso («*aun se hayan quedado firmes en la vía administrativa*» recita l'art.184, comma 1, cit.); infine, la nullità può essere rilevata d'ufficio («*la nulidad podrá ser declarada de oficio o deducida por el obligado tributario*» recita l'art.184, comma 2, cit.).

Sono mere indicazioni, insufficienti a delineare il regime di riferimento e a maggior ragione insufficienti per una *sedes* importante, quale è il codice. Tuttavia, **da esse può trarsi un “conforto” circa l'applicazione al diritto tributario della distinzione tra nullità ed annullabilità dei provvedimenti propria del diritto amministrativo e dei regimi, sostanziali e processuali, che se conseguono.**

A watercolor-style illustration of a courtyard. On the left, a building with a balcony and arched windows is visible. A large, leafy tree stands in the center. In the foreground, there is a small garden bed with red and white flowers. On the right, a fountain with a tiered base and a statue is shown, with several people gathered around it. The overall style is soft and artistic.

8. Interrelazioni tra rimedi amministrativi e rimedi giurisdizionali

Si vuole riservare una finale attenzione alle interrelazioni tra rimedi amministrativi e rimedi giurisdizionali per rimarcare delle differenze tra il *Modelo de Código* e l'ordinamento italiano.

Il *título V* del *Modelo de Código*, dedicato a los *procedimientos de revisión de actos tributarios*, detta una disciplina, anche puntuale, di rimedi amministrativi che precedono la via giudiziaria (in particolare nel capitolo II). Si tratta dei: *recursos de reconsideración* proposti innanzi alla stessa amministrazione agente (essi, se scelti e fintanto che non si concludano, anche con un silenzio significativo, impediscono la proposizione del rimedio che segue); *recursos antes los Tribunales Administrativos*, che a dispetto del nome non sono organi giurisdizionali, ma sono organi amministrativi indipendenti.

Allo stesso tempo, però, **si afferma che in alternativa ai rimedi amministrativi, come anche avverso gli esiti degli stessi, il contribuente può adire l'autorità giudiziaria (così gli artt.188 e 201)**. Anche se i rimedi amministrativi sembrano preferibili, quanto meno nell'immediato, dal momento che alla proposizione degli stessi consegue la sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati (così gli artt.195 e 199), mentre altrettanto non accade con la proposizione dei ricorsi giurisdizionali (così l'art.201, comma 2).

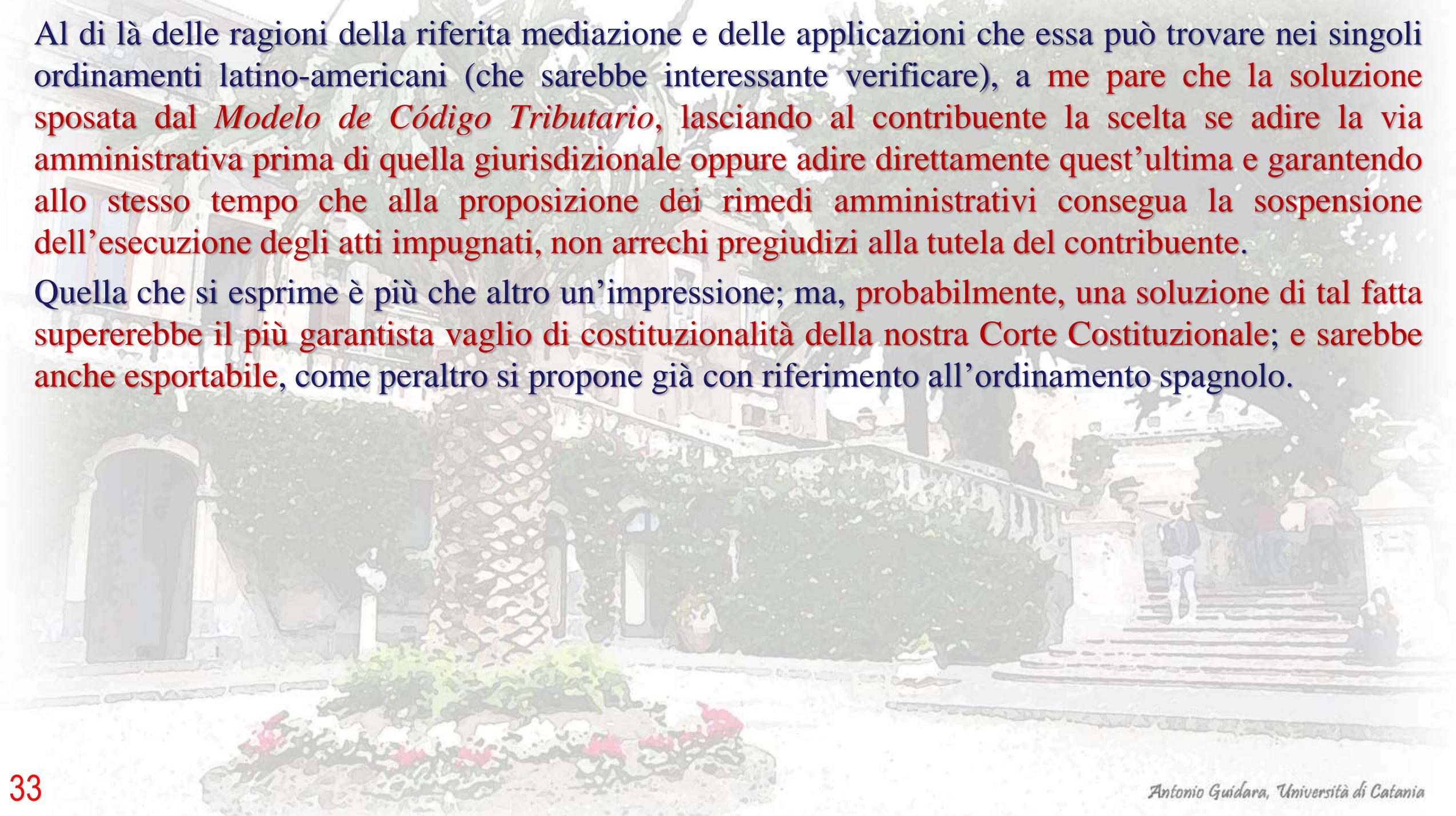
Nell'ordinamento italiano, invece, si è consolidato **il principio che l'accesso alla tutela giurisdizionale deve essere il più possibile immediato** (in forza delle previsioni costituzionali di cui agli artt.24 e 113 Cost.): più esattamente si «*esclude che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela ..., essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri – in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo – che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia ...*»; tuttavia perché siano legittime forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri, «*il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa ..., deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile ..., deve operare un congruo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire ...*».

In questi termini si è pronunciata più volte, e non soltanto in materia tributaria, la Corte Costituzionale italiana, dichiarando incostituzionali tutte quelle previsioni normative che subordinavano l'esercizio dell'azione giurisdizionale all'esperimento di ricorsi amministrativi: da ultimo e specificamente, ciò è avvenuto con la sentenza n.98 del 16 aprile 2014 – di cui si sono riproposti alcuni passaggi, ma in essa vi sono richiami a numerosi precedenti – la quale ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art.17 bis del D.lgs. 546/1992 (per violazione dell'art.24 Cost.), laddove esso, prima che venisse modificato, subordinava l'ammissibilità della domanda giurisdizionale ad un concomitante rimedio amministrativo (il reclamo).

Invero, l'esigenza di garantire un accesso il più possibile immediato alla tutela giurisdizionale è ben presente ai redattori del *Modelo de Código Tributario*, i quali mediano tra la soluzione che subordina l'accesso alla tutela ad un previo ricorso amministrativo e quella che al contrario vi consente un accesso immediato (cfr. *comentario*).

La prima soluzione è propria di alcuni ordinamenti, tra i quali quello spagnolo, che ha ispirato evidentemente il *Modelo de Código Tributario*: nell'ordinamento spagnolo, infatti, limitando l'attenzione alla parte de qua, sono previsti rimedi amministrativi simili – i *recursos de reposición* innanzi alla stessa autorità amministrativa e le *reclamaciones económico-administrativas* innanzi ai *Tribunales Económico-Administrativos* (organi amministrativi) – ma solo all'esito degli stessi si può adire l'Autorità giudiziaria.

La seconda soluzione trova ormai applicazione pacifica in Italia, ove le controversie tributarie – nei limiti stabiliti dalla legge processuale tributaria – sono devolute direttamente alle Commissioni tributarie, che a dispetto del nome e dell'origine amministrativa sono organi giurisdizionali (sia pure di giurisdizione esclusiva o speciale, essendo la giurisdizione determinata *ratione materiae* e non in funzione delle situazioni giuridiche vantate).



Al di là delle ragioni della riferita mediazione e delle applicazioni che essa può trovare nei singoli ordinamenti latino-americani (che sarebbe interessante verificare), a me pare che la soluzione sposata dal *Modelo de Código Tributario*, lasciando al contribuente la scelta se adire la via amministrativa prima di quella giurisdizionale oppure adire direttamente quest'ultima e garantendo allo stesso tempo che alla proposizione dei rimedi amministrativi consegua la sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati, non arrechi pregiudizi alla tutela del contribuente.

Quella che si esprime è più che altro un'impressione; ma, probabilmente, una soluzione di tal fatta supererebbe il più garantista vaglio di costituzionalità della nostra Corte Costituzionale; e sarebbe anche esportabile, come peraltro si propone già con riferimento all'ordinamento spagnolo.



Sperando di aver incontrato il vostro
gradimento,
vi ringrazio per l'attenzione prestata,
Antonio Guidara