

DIRITTO TRIBUTARIO CONTEMPORANEO

COLLANA DIRETTA DA:

GIANLUIGI BIZIOLI - STEFANO FIORENTINO - MAURIZIO LOGOZZO - MARIO NUSSI
MARIA PIERRO - GAETANO RAGUCCI - ROBERTO SCHIAVOLIN - VITO VELLUZZI

1

IL DIRITTO AD UNA BUONA AMMINISTRAZIONE NEI PROCEDIMENTI TRIBUTARI

MARIA PIERRO
a cura di

 GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

I contributi pubblicati nella collana sono soggetti a referaggio anonimo.

DIRITTO TRIBUTARIO CONTEMPORANEO

COLLANA DIRETTA DA:

GIANLUIGI BIZIOLI - STEFANO FIORENTINO - MAURIZIO LOGOZZO - MARIO NUSSI
MARIA PIERRO - GAETANO RAGUCCI - ROBERTO SCHIAVOLIN - VITO VELLUZZI

1

IL DIRITTO AD UNA BUONA AMMINISTRAZIONE NEI PROCEDIMENTI TRIBUTARI

MARIA PIERRO
a cura di

 GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

ISBN 9788828818212

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. Milano - 2019
Via Busto Arsizio, 40 - 20151 MILANO - www.giuffrefrancislefebvre.it

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

Stampato da LegoDigit s.r.l. - Lavis (TN)

GIUSEPPE CORASANITI

IL DIRITTO AD UNA BUONA AMMINISTRAZIONE E I PROVVEDIMENTI CAUTELARI

SOMMARIO: 1. Introduzione al tema d'indagine. — 2. Il diritto ad una buona amministrazione *ex art. 41* della Carta dei diritti fondamentali dell'UE e i suoi corollari. — 2.1. Sull'applicabilità del diritto ad una buona amministrazione nell'ordinamento italiano. — 3. Il diritto ad una buona amministrazione quale diritto ad un "giusto" procedimento: breve disamina della giurisprudenza costituzionale. — 4. La legge 7 agosto 1990, n. 241: la "procedimentalizzazione" della funzione amministrativa e le ricadute nell'ambito tributario. — 5. Le misure cautelari dell'ente impositore: l'ipoteca e il sequestro preventivo. — 5.1. (...) la sospensione del rimborso (e successiva compensazione) *ex art. 23, d.lgs. 472/1997*. — 6. Le misure cautelari dell'agente della riscossione: il fermo amministrativo e l'ipoteca esattoriale tra natura esecutiva ed esigenze cautelari. — 7. Il diritto ad una buona amministrazione ed i provvedimenti cautelari di fermo e ipoteca: le garanzie procedurali del contribuente. — 8. Osservazioni conclusive e prospettive di riforma.

1. *Introduzione al tema d'indagine.*

Nel presente contributo si esamineranno, anche alla luce della giurisprudenza nazionale ed europea ⁽¹⁾, le norme di diritto nazionale che regolamentano, sia da un punto di vista sostanziale sia da un punto di vista procedimentale, i provvedimenti cautelari che l'Amministrazione finanziaria può adottare al fine di tutelare le ragioni del proprio credito nei confronti dei contribuenti destinatari di atti impositivi.

Più in particolare, si cercherà di offrire un inquadramento sistematico, da un lato, delle misure cautelari dell'ente impositore, ossia degli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo *ex art. 22, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472* (d'ora in avanti, per brevità, *d.lgs. 472/1997*), nonché dell'istituto della sospensione dei rimborsi *ex art. 23, d.lgs. 472/1997*; dall'altro lato, si esamineranno le misure "cautelari" dell'agente della riscossione, ossia gli istituti del fermo amministrativo di beni mobili registrati di cui all'*art. 86, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602* (d'ora in avanti, per brevità, *d.p.r. 602/1973*), e dell'ipoteca esattoriale di cui all'*art. 77, d.p.r. 602/1973*.

⁽¹⁾ Vale sin d'ora precisare che, laddove non specificamente indicato, tutte le sentenze e i documenti di prassi citati sono reperibili nella banca dati online *IPSOA — BigSuite*.

Con riferimento ad entrambi i menzionati ambiti di indagine, si approfondiranno, nello specifico, le garanzie procedimentali riconosciute dall'ordinamento tributario al contribuente destinatario dei suddetti provvedimenti ablativi/limitativi dei propri diritti proprietari (2).

Trattandosi, per l'appunto, di provvedimenti che, in qualche modo, comprimono ovvero limitano i diritti proprietari dei contribuenti (3), le considerazioni che seguiranno saranno svolte tenendo ben presente come le garanzie procedimentali approntate dal Legislatore nazionale si ispirano, oltre che ai principi sanciti negli artt. 24 (diritto di difesa) e 97 (buon andamento e imparzialità della P.A.) della Costituzione, anche a taluni principi cardine dell'ordinamento euro — unitario, affermati segnatamente: *i*) nell'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), il quale, pur consentendo agli Stati membri di comprimere il diritto di proprietà dei cittadini per “(...) porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie (...) per assicurare il pagamento delle imposte (...)”, impone, in ogni caso, il rispetto del principio di proporzionalità rispetto alle finalità perseguite da eventuali misure compressive o limitative del predetto diritto di proprietà; *ii*) nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (anche nota come “Carta di Nizza”), il quale definisce i contenuti del diritto ad una buona amministrazione; *iii*) negli artt. 47 e 48 della citata Carta dei diritti fondamentali, che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

Da tali principi euro-unitari non è assolutamente possibile prescindere, giacché si rendono direttamente applicabili nell'ordinamento interno in forza di talune specifiche norme che, come si vedrà meglio *infra*, fungendo da “passante legislativo” (4), consentono di realizzare una perfetta compenetrazione tra il sistema nazionale e quello europeo.

Ciò posto, prima di esaminare i contorni (e gli effetti) del dovere di informazione incombente sull'Amministrazione finanziaria ogni qualvolta decida di adottare un provvedimento cautelare nei confronti del contribuente, è necessario approfondire i principi euro-unitari e costituzionali

(2) In via generale, l'Amministrazione finanziaria, ogni qualvolta adotti un provvedimento potenzialmente idoneo ad incidere nella sfera giuridica del contribuente destinatario, è tenuta, sulla base di principi immanenti e norme settoriali, a consentire al contribuente medesimo di esporre (auspicabilmente in via preventiva) le proprie ragioni. Le considerazioni che saranno svolte nel presente contributo traggono le mosse dallo studio del lavoro monografico di M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, all'interno del quale sono stati indagati tutti i procedimenti tributari in cui trova (*recte*, dovrebbe trovare) ingresso il dovere di informazione preventiva.

(3) In dottrina, per una disamina delle misure cautelari attivabili in via giudiziale, nonché per un ulteriore approfondimento di quelle attivabili in via amministrativa, si rinvia al lavoro monografico di C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, Torino, 2013.

(4) Tale espressione è stata utilizzata da L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1593 ss.

posti a tutela della posizione del contribuente destinatario dei predetti provvedimenti, al fine di meglio comprendere le modalità attraverso le quali è possibile giungere ad un giusto equilibrio tra gli interessi erariali e quelli del contribuente.

2. *Il diritto ad una buona amministrazione ex art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE e i suoi corollari.*

Il diritto ad una buona amministrazione è stato definitivamente riconosciuto quale elemento costitutivo di ogni procedimento in cui è parte una pubblica amministrazione solo al momento dell'inserimento, all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (o, altrimenti nota, come "Carta di Nizza"), di un'apposita previsione, ossia l'art. 41 ⁽⁵⁾.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rappresentando una sorta di "catalogo" in cui vengono "riaffermati" taluni diritti e principi già esistenti in seno al diritto (vivente) europeo o ai diritti (costituzionali) nazionali, ha avuto il pregio di "costituzionalizzare" ⁽⁶⁾ a livello europeo una serie di diritti "derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall'Unione e dal Consiglio d'Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo" ⁽⁷⁾.

Ciò premesso, l'art. 41 in esame, rubricato "Diritto ad una buona amministrazione", sancisce ai primi due commi che "1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni".

Da una prima lettura della menzionata disposizione si nota come in maniera sintetica e lapidaria si siano voluti positivizzare, da un lato, gli

⁽⁵⁾ La Carta è stata proclamata ufficialmente a Nizza nel dicembre 2000 dal Parlamento europeo, dal Consiglio e dalla Commissione.

⁽⁶⁾ Parla espressamente di "costituzionalizzazione" del diritto ad una buona amministrazione P. PROVENZANO, *L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la "costituzionalizzazione" delle garanzie procedimentali*, in *Diritto amministrativo nell'Unione Europea* (a cura di D.U. GALETTA), Torino, 2014, p. 332.

⁽⁷⁾ Cfr. "Preambolo" della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

elementi fondanti del “giusto procedimento”, mentre, dall’altro, si siano volute specificare le modalità procedurali attraverso le quali il menzionato giusto procedimento può realizzarsi.

Si tratta, come evidente, di una norma predisposta per tutelare la posizione del cittadino nell’ambito dei procedimenti amministrativi, nell’ambito dei quali è notoriamente riscontrabile uno sbilanciamento di potere a favore degli interessi pubblici a (potenziale) danno degli interessi del privato ⁽⁸⁾.

Ed infatti, la norma in esame, non solo individua i contenuti del diritto ad una buona amministrazione e i relativi corollari, ma altresì eleva lo standard di tutela minima da accordare nel caso di lesione dello stesso, precisando, ai commi 3 e 4, che “*ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell’esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri*” e “*ogni individuo può rivolgersi alle istituzioni dell’Unione in una delle lingue del trattato e deve ricevere una risposta nella stessa lingua*”.

Tale disposizione ha una rilevante portata: l’aspettativa del cittadino ad attendersi un “giusto procedimento” non viene individuata solo in termini descrittivi, ma viene puntualmente definita quale “diritto” ⁽⁹⁾, cui corrispondono, ovviamente, dei veri e propri obblighi in capo alla pubblica amministrazione, la cui mancata osservanza genera, quale immediata conseguenza, il sorgere dell’esigenza di una tutela del menzionato diritto anche in sede giurisdizionale.

Il contenuto chiaro e conciso della norma in esame che, come visto, individua efficacemente i contenuti del diritto ad una buona amministrazione e ne regola le conseguenze in caso di eventuale lesione, consente di poter affermare la centralità di tale diritto in ambito europeo, circostanza, questa, confermata dall’inserimento della relativa disciplina all’interno di una Carta che, fra gli altri, regola i diritti fondamentali quali il diritto alla vita (art. 1), il diritto all’integrità della persona (art. 2), il diritto all’istruzione (art. 14), etc.

Sebbene il contenuto del diritto in esame non rappresenti in assoluto una novità in ambito europeo, essendo stato indagato e affermato in via

⁽⁸⁾ Sul punto, A. ZITO, *Il diritto ad una buona amministrazione nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea e nell’ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, p. 427 ss., il quale ha sottolineato come l’art. 41 rappresenti il “segno tangibile del superamento di ogni visione autoreferenziale del fenomeno amministrativo”.

⁽⁹⁾ Sorge invero il problema di definire tale “posizione di vantaggio” del cittadino se in termini di diritto soggettivo ovvero di interesse legittimo, atteso che a livello europeo il termine “diritto” è utilizzato in un’accezione molto ampia, capace di inglobare anche posizioni di interesse legittimo tecnicamente inteso. Secondo M. PIERRO, *op. cit.*, p. 118, tale operazione di qualificazione non può essere compiuta a livello euro-unitario: essa è demandata agli organi amministrativi o giurisdizionali nazionali chiamati ad applicare e pronunciarsi sulla sua osservanza.

giurisprudenziale già prima della trasposizione dello stesso in una norma di diritto positivo, lo è invece la circostanza che per la prima volta sia stato disciplinato all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la quale, in forza del disposto di cui all'art. 6⁽¹⁰⁾ del Trattato di Lisbona del 2009, ha “*lo stesso valore giuridico dei trattati*”⁽¹¹⁾.

Si è già detto come la “buona amministrazione” sia divenuta un “diritto”, riconosciuto e tutelato, solo in tempi recenti (dal 2009 in avanti), essendosi in precedenza affermata nella giurisprudenza evolutiva della Corte di Giustizia UE quale semplice “principio”.

Sul punto, esaminando le soluzioni interpretative adottate dalla Corte di Giustizia, si nota come il concetto di “buona amministrazione” sia passato dall'essere concepito dal giudice europeo, dapprima, come “*principio di diritto amministrativo ammesso in tutti gli Stati membri della Comunità Economica Europea*”⁽¹²⁾, per passare poi ad essere definito in termini di “*norma generale secondo cui qualora i provvedimenti della pubblica autorità ledano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari, questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese*”⁽¹³⁾, e, da ultimo, affermato come “*principio fondamentale del diritto comunitario*”⁽¹⁴⁾.

Nel solco dell'evoluzione giurisprudenziale appena segnalata si inseriscono alcune pronunce del giudice europeo nelle quali è limpidamente

⁽¹⁰⁾ L'art. 6 del Trattato di Lisbona (*ex art. 6 del Trattato sull'Unione Europea*), stabilisce che “1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali”. Si ricorda che la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è stata recepita con alcune marginali modifiche, tramite richiamo dell'art. 6, co. 1, nel Trattato di Lisbona con effetto dal 1° ottobre 2009.

⁽¹¹⁾ Come sottolineato da M. PIERRO, *op. cit.*, p. 115, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è fonte di rango primario e contiene disposizioni che hanno efficacia giuridicamente vincolante sia per le Istituzioni comunitarie — amministrative e/o giudiziarie —, sia per quelle degli Stati nazionali che sono tenute ad applicarle negli ordinamenti interni, contestualmente alla disciplina domestica.

⁽¹²⁾ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 4 luglio 1963, causa 32/62, *Maurice Ahvis contro Consiglio della Comunità Economica Europea*, ECLI:EU:C:1963:15.

⁽¹³⁾ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 24 ottobre 1974, causa 17/74, *Transocean Marine Paint Association contro Commissione delle Comunità europee*, ECLI:EU:C:1974:106.

⁽¹⁴⁾ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffmann-La Roche & Co. AG contro Commissione delle Comunità europee*, ECLI:EU:C:1979:36.

ritraibile la posizione di quest'ultimo in merito alla gravidanza (e centralità) da attribuire al concetto di "buona amministrazione": in questo senso, assume assoluto rilievo quella pronuncia in cui, dopo esserne stata (ri)affermata la natura di "principio fondamentale del diritto comunitario", è stato precisato ⁽¹⁵⁾ che il diritto di ogni cittadino di essere ascoltato prima che vengano assunti provvedimenti amministrativi lesivi della sua sfera giuridica (quale visibile manifestazione di "buona amministrazione") deve essere garantito in ogni caso, finanche nei casi in cui non vi sia una disciplina normativa che lo preveda espressamente.

Tutto quanto detto fa riferimento alle soluzioni interpretative adottate dal giudice europeo precedentemente alla codificazione all'interno dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del diritto ad una buona amministrazione.

Difatti, la giurisprudenza euro-unitaria successiva alla "costituzionalizzazione" del diritto *de quo* — realizzata, si ricorda, ad opera del Trattato di Lisbona del 2009, il quale ha avuto il già rilevato pregio di attribuire alla Carta dei diritti fondamentali "*lo stesso valore giuridico dei trattati*" — è pressoché unanime ⁽¹⁶⁾ nell'affermare che i diritti di difesa e buona amministrazione costituiscono principi generali del diritto dell'Unione che trovano applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arrechi pregiudizio. In forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

Alla luce delle considerazioni svolte, appare ormai pacifico come a livello euro-unitario (da intendersi sia come riferimento a specifiche norme di diritto positivo sia alla giurisprudenza della Corte di Giustizia), il rispetto del diritto ad una buona amministrazione imponga l'osservanza di una precisa sequenza procedimentale in tutti i casi in cui la pubblica amministrazione decida di adottare un provvedimento idoneo a compri-

⁽¹⁵⁾ Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 10 luglio 1986, causa 234/84, *Regno del Belgio contro Commissione delle Comunità europee*. ECLI:EU:C:1986:302. Nello stesso senso si è espressa la Corte di Giustizia UE, sentenza del 24 ottobre 1996, causa C-32/95, *Commissione contro Lisrestal e altri*, ECLI:EU:C:1996:402, in cui è stato affermato che il diritto di ogni soggetto di essere ascoltato nell'ambito di un procedimento amministrativo che potenzialmente potrebbe concludersi con l'emanazione di un provvedimento lesivo della sfera giuridica del soggetto medesimo, deve essere garantito anche nei casi in cui il provvedimento, benché non formalmente diretto al soggetto che lamenta la lesione del diritto ad essere ascoltato preventivamente, tuttavia finisca per spiegare sostanzialmente effetti negativi indiretti nella sua sfera giuridica.

⁽¹⁶⁾ Cfr., *ex multis*, le seguenti pronunce del Giudice euro-unitario: CGUE, causa C-419/14; Id., causa C-249/13; Id., causa C-166/13; Id., Id., cause riunite C-141/12 e C-372/12; Id., causa C-604/12; Id., causa C-276/12; Id., causa C-348/12; Id., causa C-439/11; Id., causa C-508/11; Id., causa C-200/11; Id., causa C-277/11; Id., causa C-349/07. Tutte le menzionate pronunce sono consultabili su curia.europa.eu.

mere o limitare la sfera giuridica del destinatario, fondata sul rispetto dell'obbligo di interpellare preventivamente quest'ultimo ⁽¹⁷⁾.

A questo punto, si tratta di esaminare le modalità attraverso le quali gli illustrati principi e diritti trovano ingresso nell'ordinamento nazionale, e, anche analizzando la giurisprudenza della Corte costituzionale, verificare se, parallelamente all'evoluzione della giurisprudenza euro-unitaria, a livello nazionale siano stati adeguatamente approfonditi gli elementi fondanti del “*giusto procedimento*”.

2.1. *Sull'applicabilità del diritto ad una buona amministrazione nell'ordinamento italiano.*

Come rilevato nel paragrafo precedente, è ormai pacifico come la pubblica amministrazione, in forza del principio (di origine pretoria) di buona amministrazione (ormai positivizzato all'interno dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea) sia tenuta a conformare la propria azione in base agli stilemi del giusto procedimento amministrativo.

Si tratta, a questo punto, di verificare in che termini il menzionato principio trovi applicazione (diretta o mediata) all'interno dell'ordinamento italiano, salvo poi approfondire come un esame parallelo della problematica sia stato effettuato dalla Corte costituzionale italiana sin dagli inizi degli anni '60.

La diretta applicabilità del diritto euro-unitario nell'ordinamento nazionale italiano si è basata, sino all'emanazione della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, sulla previsione di cui all'art. 11 Cost, in forza del quale “*L'Italia (...) consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni (...)*”.

Successivamente, con la menzionata legge 3/2001, è stata operata una revisione del previgente art. 117, co. 1, Cost., inserendo il riferimento secondo cui “*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*”.

Con riferimento al rapporto intercorrente tra il diritto euro-unitario e il diritto interno, in termini di primato del primo sul secondo, si è registrata nel corso degli anni una contrapposizione fra la giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale si è fatta portatrice di una visione monista dell'ordinamento europeo e degli ordinamenti degli Stati membri, e la giurispru-

⁽¹⁷⁾ La massima “esaltazione” del contraddittorio quale “principio generale dell'ordinamento comunitario” è contenuta nella nota sentenza *Sopropè* (sentenza del 18 dicembre 2008, causa C-349/07), ECLI:EU:C:2008:746. Per una disamina dei principi affermati nella citata sentenza si rinvia a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 570.

denza della Corte Costituzionale, la quale, viceversa, ha proposto (in via sempre più sfumata, a dire il vero) per la separazione fra gli ordinamenti (c.d. “teoria dualista”) (18).

La Corte di Giustizia UE ha sempre manifestato la propria apertura alla teoria monista, se solo si considera come in una risalente pronuncia dei primi anni '60 (19) abbia affermato che “*la Comunità economica europea costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale a favore del quale gli Stati membri hanno rinunciato, seppure in settori limitati, ai loro poteri sovrani ed al quale sono soggetti non soltanto gli Stati membri, ma pure i loro i cittadini*”.

La posizione espressa dal Giudice europeo nella menzionata pronuncia è rimasta sostanzialmente inalterata nel corso degli anni: in una nota sentenza (20) è stato affermato che “*a differenza dei comuni trattati internazionali, il Trattato C.E.E. ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli Stati membri all'atto dell'entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. Infatti, istituendo una Comunità senza limiti di durata, dotata di propri organi, di personalità, di capacità giuridica, di capacità di rappresentanza sul piano internazionale, ed in specie di poteri effettivi provenienti da una limitazione di competenza o da un trasferimento di attribuzioni degli Stati alla Comunità, questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolante per i loro cittadini e per loro stessi*”; in un'altra occasione (21), la prevalenza automatica del diritto euro-unitario sul diritto interno incompatibile è stata riconosciuta affermando che “*(...) Il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*”.

(18) Sul punto, ricostruisce la contrapposizione degli orientamenti P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 58 ss.

(19) Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 5 febbraio 1963, causa C-26/62, *Van gend & Loos*, ECLI:EU:C:1963:1.

(20) Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa c. Enel*, ECLI:EU:C:1964:66. Sull'argomento cfr. anche Corte di Giustizia CE, sentenza del 17 dicembre 1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; Id., sentenza del 23 aprile 1986, causa C-294/83, *Les verts*, ECLI:EU:C:1986:166.

(21) Cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza del 9 marzo 1978, causa C-106/77, *Simmenthal*, ECLI:EU:C:1978:49. In una successiva pronuncia (sentenza del 15 ottobre 1986, causa C-168/85, ECLI:EU:C:1986:381, *Commissione delle comunità europee contro Repubblica Italiana*) la Corte di Giustizia CE ha viepiù affermato che gli Stati membri sono tenuti ad abrogare le norme interne che contrastino con la normativa comune. Nella medesima impostazione “monista” si pone anche la sentenza della Corte di Giustizia UE del 7 gennaio 2004, causa C-201/02, *The Queen*, ECLI:EU:C:2004:12.

Per quanto concerne la posizione della Corte costituzionale italiana, questa si caratterizza per l'approccio eminentemente dualista, invero diversamente gradato nelle sentenze susseguitesi negli anni.

In una nota quanto risalente pronuncia ⁽²²⁾ (rappresentativa di una prima "fase giurisprudenziale"), il Giudice delle Leggi ha affermato che il diritto comunitario trova applicazione nell'ordinamento interno solo quando il relativo contenuto sia stato recepito a seguito della ratifica di un trattato internazionale mediante il recepimento di una legge ordinaria interna, precisando altresì che *"l'art. 11, invece, considerato nel senso già detto di norma permissiva, non attribuisce un particolare valore, nei confronti delle altre leggi, a quella esecutiva del trattato"*.

Un significativo cambio di tendenza si registra in un'altra pronuncia ⁽²³⁾ (rappresentativa della seconda "fase giurisprudenziale") con la quale la Corte Costituzionale, pur mantenendo fede alla propugnata tesi dualista ⁽²⁴⁾, afferma che *"esigenze fondamentali di eguaglianza e di certezza giuridica postulano che le norme comunitarie, — non qualificabili come fonte di diritto internazionale, né di diritto straniero, né di diritto interno dei singoli Stati —, debbano avere piena efficacia obbligatoria e diretta applicazione in tutti gli Stati membri, senza la necessità di leggi di recezione e adattamento, come atti aventi forza e valore di legge in ogni Paese della Comunità, sì da entrare ovunque contemporaneamente in vigore e conseguire applicazione uguale ed uniforme nei confronti di tutti i destinatari"*.

La terza "fase" della giurisprudenza costituzionale si caratterizza per l'allineamento dell'impostazione della Corte costituzionale con quella della Corte di Giustizia ed è tuttora valida. Infatti, a partire da una significativa pronuncia ⁽²⁵⁾, viene valorizzato il primato del diritto comunitario, che si afferma attraverso il potere-dovere del giudice comune di disapplicare le norme interne in contrasto con regolamenti comunitari (o con altre norme comunitarie direttamente applicabili), senza bisogno di sollevare questione di costituzionalità sulle prime.

La Corte è andata poi definendo ulteriormente i termini della questione, chiarendo ⁽²⁶⁾ che sono direttamente applicabili anche le sentenze interpretative e di inadempimento della Corte di giustizia, nonché le direttive, allorché sia scaduto il relativo termine di recepimento ed esse

⁽²²⁾ Cfr. Corte costituzionale, sentenza del 7 marzo 1964, n. 14.

⁽²³⁾ Cfr. Corte costituzionale, sentenza del 27 dicembre 1973, n. 185.

⁽²⁴⁾ In quanto la Corte continua a sostenere "che l'ordinamento interno e quello comunitario sono autonomi e distinti, ancorché coordinati secondo la ripartizione di competenze stabilita e garantita dal Trattato".

⁽²⁵⁾ Cfr. Corte costituzionale, sentenza dell'8 giugno 1984, n. 170.

⁽²⁶⁾ Cfr. Corte costituzionale, sentenza del 23 aprile 1985, n. 115, e sentenza dell'11 luglio 1989, n. 389.

risultino incondizionate e sufficientemente precise (c.d. direttive dettagliate) ⁽²⁷⁾.

Infine, la Corte ha ritenuto ammissibile giudicare della legittimità costituzionale di leggi statali o regionali impugnate in via principale per violazione di norme comunitarie direttamente applicabili e, quindi, per violazione mediata dell'art. 11 Cost. ⁽²⁸⁾.

La disamina della giurisprudenza costituzionale in merito al rapporto intercorrente tra il diritto euro-unitario e il diritto interno ci consente di affermare un concetto ormai pacifico: seppur il Giudice delle Leggi mostra ancora una certa ritrosia nell'affermare un primato "incondizionato" del diritto euro-unitario sul diritto interno ⁽²⁹⁾, è vero anche che, ormai, la compenetrazione tra i due ordinamenti non è più in discussione, anche (e soprattutto) alla luce di alcuni riferimenti normativi che depongono nel senso dell'efficacia diretta e uniforme dei principi di diritto europeo.

Difatti, costituiscono un fondamento giuridico relativamente solido alla circostanza che il diritto euro-unitario prevalga, per forza propria, sulla normativa interna, da un lato, l'art. 117, co. 1, Cost., il quale, come già rilevato, afferma l'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo; dall'altro, l'art. 1, co. 1, della legge sul procedimento amministrativo (l. 241/1990), il quale stabilisce in maniera lapalissiana che "l'attività amministrativa (...) è retta dai principi dell'ordinamento comunitario" ⁽³⁰⁾.

⁽²⁷⁾ Cfr. Corte costituzionale, sentenza del 2 febbraio 1990, n. 64, e sentenza del 18 aprile 1991, n. 168.

⁽²⁸⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza del 10 novembre 1994, n. 384; Id., sentenza del 30 marzo 1995, n. 94; Id., sentenza del 3 novembre 2005, n. 406.

⁽²⁹⁾ Come sottolinea M. PIERRO, *op. cit.*, p. 106, « affermare oggi che i principi comunitari si limitano ad estendere i loro effetti per "contagio" a fattispecie non disciplinate dal diritto comunitario (...) serve certamente ad arginare il timore di una colonizzazione normativa, e a salvaguardare l'applicazione del diritto domestico e la "sovranità" nazionale tramite la rivendicazione di una specificità del sistema. Ma al tempo stesso risulta, sulla base dell'attuale normativa, difficilmente giustificabile in punto di diritto ». La volontà della Corte costituzionale di stigmatizzare quanto più possibile una possibile "colonizzazione normativa" è ritraibile anche dalla ben nota teoria dei c.d. controlimiti. Come fa notare D.U. GALLETTA, *L'impatto del diritto UE sul sistema delle fonti del diritto amministrativo*, cit., p. 20, la Corte costituzionale, sin dalla sentenza Frontini (sent. n. 183 del 1973) ha sviluppato la menzionata teoria che si fonda sull'affermazione dell'esistenza di un nucleo di norme costituzionali italiane comunemente resistenti alle norme comunitarie. Sulla teoria dei controlimiti si veda anche P. BORIA, *op. cit.*, pp. 70-71.

⁽³⁰⁾ Sul punto, R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, p. 57 ss., chiarisce testualmente che "La disposizione è mirata a realizzare una estensione delle garanzie europee a materie nazionali, onde evitare fenomeni di « discriminazione a rovescio » (*reverse discrimination*), ossia situazioni di disparità di trattamento, lesive del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, 1° comma, Cost., in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell'applicazione del diritto dell'Unione alle sole materie da esso regolate".

La formulazione “lapidaria” di tale ultima norma appare di significativa rilevanza, perché non lascia alcun margine di dubbio in merito alla pervasività (diretta e totale) dei principi dell’ordinamento euro-unitario, ai quali l’attività amministrativa deve obbligatoriamente conformarsi.

Come si nota, non si tratta più di dover fare riferimento ai concetti di “*spill over effect*” o di “*irraggiamento*” dei principi euro-unitari all’interno dell’ordinamento nazionale ⁽³¹⁾, perché questi, come sostenuto efficacemente dalla dottrina ⁽³²⁾, sono stati messi a regime nel sistema nazionale tramite il “passante legislativo” individuato nel sopra menzionato art. 1, l. 241/1990, con conseguente generalizzazione ⁽³³⁾ della loro applicazione a tutta l’attività amministrativa, finanche quella svolta dall’Amministrazione finanziaria.

3. *Il diritto ad una buona amministrazione quale diritto ad un “giusto” procedimento: breve disamina della giurisprudenza costituzionale.*

Si è detto che la codificazione del diritto ad una buona amministrazione ad opera dell’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea ha l’innegabile pregio di aver “costituzionalizzato” un concetto che, sino all’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, rimaneva confinato a semplice principio (di matrice giurisprudenziale).

Si è visto oltremodo come sia ormai pacifico ammettere l’efficacia diretta nel nostro ordinamento dei diritti stabiliti all’interno della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, con ciò dovendosi concludere per la sussistenza di un obbligo in capo a tutte le pubbliche amministrazioni degli Stati membri di conformare la propria azione agli schemi del “giusto procedimento”.

Se appare ormai pacifico il dato secondo cui il diritto ad una buona amministrazione trovi la sua legittimazione all’interno del citato art. 41 — e prima ancora nella copiosa giurisprudenza comunitaria — non si può sottacere come, da un punto di vista interno, la Corte Costituzionale italiana abbia fatto non poca fatica nel corso degli anni ad individuare un riferimento all’interno della Costituzione che attribuisse valore costituzio-

⁽³¹⁾ Cfr. D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2013, p. 601 ss., la quale afferma che “per quanto riguarda tuttavia, in particolare, il nostro ordinamento nazionale, dal 2005 non c’è neppure più bisogno di scomodare (...) l’effetto di *spill over*: perché la l. 15/2005 (...) ha (...) modificato anche l’art. 1 della l. n. 241 del 1990”.

⁽³²⁾ Cfr. L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, p. 1393 ss.

⁽³³⁾ Così M. PIERRO, *op. cit.*, p. 106.

nale al concetto di “giusto procedimento”, nonostante tale locuzione appaia, già di per sé, connotata da una spiccata natura costituzionale ⁽⁵⁴⁾.

Tuttavia, nonostante la potente evocazione della “giustizia” nel procedimento, la Corte costituzionale, a parere della dottrina giuspubblicistica maggioritaria ⁽⁵⁵⁾, non ha profuso, almeno in tempi risalenti, significativi sforzi al fine di desumere dalle disposizioni costituzionali il principio del “giusto procedimento” nell’attività amministrativa autoritativa ⁽⁵⁶⁾. Solo di recente, infatti, sono state pubblicate talune pronunce che contengono i segni di una progressiva erosione della precedente giurisprudenza; in particolare, il mutamento strutturale che ha interessato la pubblica amministrazione negli ultimi anni ha indotto il Giudice delle Leggi a rivedere le proprie argomentazioni poste a sostegno della negazione di valore costituzionale del “giusto procedimento”, segno, questo, che il dibattito non può considerarsi chiuso.

Ciò premesso, appare utile, ai fini della presente indagine, dare sinteticamente conto della posizione della giurisprudenza costituzionale che si è espressa in tema di giusto procedimento.

In primo luogo, non può che segnalarsi la sentenza n. 13/1962 ⁽⁵⁷⁾, la quale rappresenta la prima pronuncia in cui il Giudice delle Leggi trattò di “giusto procedimento”, quale forma di estrinsecazione della funzione amministrativa piuttosto che di quella giurisdizionale. A parere della Corte, le regole poste a fondamento del principio del giusto procedimento sono sostanzialmente due: i) la prima impone uno stacco tra norma e provvedimento nelle limitazioni dei diritti dei cittadini, in virtù del fatto che “*la regola che il legislatore normalmente segue è quella di enunciare delle ipotesi astratte, predisponendo un procedimento amministrativo attraverso il quale gli organi competenti provvedano ad imporre concretamente tali limiti*”; ii) la seconda attiene, invece, al rispetto di modalità procedurali nell’esercizio della funzione amministrativa che consentono “*gli opportuni accertamenti, con la collaborazione, ove occorra, di altri organi pubblici, e dopo avere messo i privati interessati in condizioni di esporre le proprie ragioni sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell’interesse pubblico*”.

⁽⁵⁴⁾ F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 126 ss.

⁽⁵⁵⁾ In particolare, U. ALLEGRETTI, *La Corte Costituzionale e l’amministrazione: un bilancio al 1981*, in *Le Regioni*, 1981, p. 1181 ss., ora in *Id.*, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Padova 1996, p. 135 ss.; L. ARCIDIACONO, *L’organizzazione amministrativa nel disegno costituzionale e nella giurisprudenza della Corte*, in *Politica del diritto*, 1983, p. 451 ss.; G. SALA, *Imparzialità dell’amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, p. 433 ss.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. G. BERTI, *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di E. Guicciardi*, Padova, 1975, p. 796 ss.

⁽⁵⁷⁾ Tale pronuncia fu commentata da V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e “giusto procedimento”*, in *Giur. cost.*, 1962, p. 152.

Le due regole citate vennero sussunte sotto il principio del “giusto procedimento” qualificato come “*punto costante di orientamento nella legislazione e nella interpretazione e applicazione che delle leggi fanno la giurisprudenza e la prassi*” e per ciò stesso “*principio generale dell’ordinamento giuridico dello Stato*”, di cui, però, la Corte costituzionale non fu in grado di rinvenire alcun riferimento costituzionale.

L’importanza di una pronuncia così dirompevole non ebbe, però, il necessario eco nelle pronunce successive della Corte costituzionale la quale ridimensionò la portata della sentenza del 1962.

In questo senso, dapprima, il Giudice delle Leggi iniziò a negare⁽³⁸⁾ l’esistenza di un obbligo costituzionale di distinguere il disporre dal provvedere e con ciò stesso la configurabilità nel nostro ordinamento di una riserva di amministrazione⁽³⁹⁾.

Peraltro, nemmeno il profilo attinente alla veste procedimentale-partecipativa del “giusto procedimento” ebbe maggior fortuna⁽⁴⁰⁾. Difatti, la Corte costituzionale mostrò la sua ferma opposizione a conferire il crisma della costituzionalità ad un principio (quello del giusto procedimento) che si aveva natura di principio generale dell’ordinamento giuridico e di “criterio di orientamento così per il giudice come per l’interprete”, ma che, in realtà, non aveva valore costituzionale⁽⁴¹⁾, in quanto “*la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, comma 1, e 113 Cost.*”⁽⁴²⁾. Parafrasando il pensiero della Consulta, non solo al giusto procedimento non era possibile attribuire valenza costituzionale, ma ciò non appariva nemmeno necessario se solo si considerava che proprio l’esistenza della tutela giurisdizionale rendeva superflua una tutela anticipata in sede procedimentale.

Difatti, in ordine all’art. 24 Cost., la Corte ritenne che il diritto di difesa ivi sancito inerisse solo ai procedimenti giurisdizionali e non fosse,

⁽³⁸⁾ Il riferimento è a Corte Cost., sentenza n. 143 del 1989, in *Giur. cost.*, 1989, I, p. 680 ss. Sul tema vedi A. FRANCO, *Leggi provvedimento, principi generali dell’ordinamento, principio del giusto procedimento* (in margine all’innovativa sentenza n. 143 del 1989), in *Giur. cost.*, 1989, II, p. 1072 ss.

⁽³⁹⁾ Sul tema della “riserva di amministrazione”, anche per gli opportuni riferimenti bibliografici, si rinvia a A. CARDONE, *L’accesso in materia di leggi-provvedimento e leggi autoapplicative*, in R. ROMBOLI (a cura di), *L’accesso alla giustizia costituzionale: caratteri, limiti, prospettive di un modello*, Napoli, 2006, p. 377 ss.

⁽⁴⁰⁾ Per quanto concerne il diritto di partecipazione e contraddittorio quali elementi del giusto procedimento, si vedano le seguenti pronunce: Corte Cost., sent. n. 234 del 1985; Id., n. 344 del 1990; Id., n. 103 del 1993; Id., n. 263 del 1994; Id., n. 505 del 1995; Id., n. 429 del 2002; Id., n. 53 del 2003; Id., n. 345 del 2005; Id., n. 104 del 2007; Id., n. 85 del 2015, tutte in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

⁽⁴¹⁾ Cfr. Corte Cost., sent. n. 212 del 1972; Id., n. 5 del 1980; Id., n. 48 del 1986; Id., n. 57 del 1995; Id., n. 68 del 1998, tutte in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

⁽⁴²⁾ Così, in specie, le citate pronunce nn. 103 del 1993; 57 del 1995; 210 del 1995; 68 del 1998.

quindi, estensibile al giusto procedimento amministrativo, neppure se di carattere contenzioso, quale quello disciplinare ⁽⁴³⁾.

Allo stesso modo, nemmeno i principi di imparzialità e buon andamento contenuti nell'art. 97 Cost. sembravano essere per la Consulta elementi idonei cui ricondurre le istanze di procedimentalizzazione della funzione amministrativa. In particolare, il principio di imparzialità veniva inteso quale strumento attraverso il quale garantire una parità di trattamento "in attuazione del principio di uguaglianza" ⁽⁴⁴⁾, mentre il principio di buon andamento veniva semplicemente equiparato alle superiori esigenze di "buona amministrazione" e di "ottimale funzionalità" ⁽⁴⁵⁾.

Nel panorama giurisprudenziale della Corte costituzionale non sono tuttavia mancate talune isolate pronunce ove si è cercato di invertire, sebbene attraverso soltanto esplicite allusioni ed *obiter dicta*, l'orientamento sin qui descritto.

A tal riguardo, appare particolarmente rilevante la pronuncia resa dalla Consulta nel 1989, n. 143, ove la Corte ha rilevato che il principio del giusto procedimento potrebbe trovare un proprio fondamento costituzionale nell'art. 42, comma 3, Cost., "pur all'interno di un procedimento culminante in un'approvazione legislativa" ed almeno "in relazione ai procedimenti comportanti vincoli o limiti per i privati" ⁽⁴⁶⁾.

Sulla scia di tale pronuncia, si innestano successive sentenze che, talora, hanno accennato ad un accostamento tra il principio del giusto procedimento e gli artt. 24 e 113 Cost., mentre, tale altra, hanno affiancato il primo ai principi di imparzialità e buon andamento, talaltra ancora hanno discusso di "giusto procedimento" nei rapporti tra i diversi livelli di governo.

Nel rapporto tra giusto procedimento e tutela delle sfere giuridiche soggettive, la Corte è giunta ad ammettere l'estensione del diritto al contraddittorio, quale *sub specie* del giusto procedimento, ai procedimenti amministrativi aventi carattere contenzioso, facendo ricorso "al principio di proporzionalità della sanzione" ⁽⁴⁷⁾ ed all'esigenza di "salvaguardare un nucleo essenziale di valori inerenti ai diritti inviolabili della persona".

Proseguendo il ragionamento, appare di particolare rilievo la sentenza

⁽⁴³⁾ In questo senso, Corte Cost., sent. n. 146 del 1963; Id., n. 248 del 1983; Id., n. 173 del 1994; Id., n. 356 del 1995; Id., n. 313 del 1995.

⁽⁴⁴⁾ Cfr., Corte Cost., sentt. nn. 22 e 25 del 1966; Id., n. 10 del 1980, in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

⁽⁴⁵⁾ Così Corte Cost., sent. n. 234 del 1985, in *Le Regioni*, 1985, p. 440 ss., con commento di G. SCIULLO, *Giusto procedimento e localizzazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica*.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. A.M. SANDULLI, *Nuovo regime dei suoli e Costituzione* (1978), in Id., *Scritti giuridici*, vol. VI, Napoli, 1990, p. 121 ss.

⁽⁴⁷⁾ Cfr. Corte Cost., sent. n. 220 del 1995, in *Giur. cost.*, 1995, p. 1647 ss., con commento di A. CERRI, *Dalla garanzia del "giusto procedimento" in sede disciplinare al criterio della "proporzionalità": spunti problematici e riflessioni a partire da un'interessante sentenza della Corte*.

n. 211 del 1998, ove la Corte costituzionale inquadra il principio del “giusto procedimento” avendo riguardo agli artt. 24 e 113 Cost, sulla base della constatazione che solo la “riserva di procedimento” per l’estrinsecazione delle valutazioni discrezionali dell’amministrazione potrebbe consentire l’effettività della tutela garantita dall’ordinamento costituzionale. In tale prospettiva, il procedimento diviene, come sostenuto in dottrina, “*aspetto essenziale di una complessiva garanzia costituzionale del cittadino di fronte ad interventi pubblici incidenti sulle sue posizioni soggettive, garanzia che ricomprende sia tutele di carattere giurisdizionale, sia aspetti partecipativi, attraverso i quali al privato è possibile intervenire nella formazione degli atti, contribuendo a dimensionare la determinazione dell’interesse pubblico*” (48).

In altre occasioni, invece, la Corte costituzionale ha mostrato un atteggiamento di apertura al riconoscimento di una garanzia del contraddittorio nel procedimento amministrativo, richiamando talvolta il principio di imparzialità (49), talaltra quello di buon andamento (50), o, in altri casi, entrambi (51).

Si nota, dalla lettura dalle pronunce della Consulta, come però manchi una compiuta concettualizzazione dei nessi di derivazione del giusto procedimento dai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità, avendosi più che altro una mera positiva influenza di tali principi sul rispetto del contraddittorio e dei tempi procedurali. In altre parole, le pronunce della Corte non consentono di poter affermare, *urbi et orbi*, che nella giurisprudenza costituzionale sia stato sostenuto, seppur marginalmente, una qualche forma di strumentalità tra le garanzie procedurali a presidio del diritto di difesa ed i canoni dell’imparzialità e del buon andamento.

Infine, la Consulta ha argomentato in tema di “giusto procedimento” come “forma di partecipazione qualificata all’esercizio della funzione amministrativa dei diversi livelli di governo coinvolti” (52).

Dall’analisi degli arresti giurisprudenziali della Corte costituzionale, si evince come il tentativo di ancorare il principio del “giusto procedimento”

(48) Tale lettura della sentenza n. 211 del 1998 della Corte costituzionale è proposta da N. ZANON, *La legge di sanatoria non è onnipotente: un’ammissione importante in nome del “giusto procedimento” e degli artt. 24 e 113 Cost.*, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1651 ss.

(49) Cfr. Corte Cost., sent. n. 17 del 1991; Id., n. 197 del 1994.

(50) Corte Cost., sentt. nn. 57 e 126 del 1995. In particolare, con riferimento alla sentenza n. 57 del 1995, non sembra imprudente vedere in questa pronuncia un riconoscimento costituzionale del giusto procedimento, atteso che la Corte chiarisce che le garanzie procedurali a presidio della difesa rispondono “*ad un’esigenza di imparzialità e buon andamento*”.

(51) Corte Cost., sentt. nn. 105 e 104 del 2007.

(52) Corte Cost., sent. n. 353 del 2001, in *Giur. cost.*, 2001, 3617 ss.; Id., sent. n. 133 del 2005, in *Consulta on line*; Id., sent. n. 397 del 2006, in *Giur. cost.*, 2006, 4187 ss.

al dettato costituzionale sia risultato piuttosto arduo, anche e soprattutto con riguardo alla corretta individuazione delle norme cui fare riferimento.

Talvolta è stato prediletto il profilo soggettivo-garantista e, di conseguenza, si è fatto riferimento agli artt. 24 e 113 Cost.; altre volte, invece, si è tentato di obiettivizzare il principio in argomento e, pertanto, si è fatto riferimento alla “buona amministrazione” ed alle “esigenze di funzionalità”.

4. *La legge 7 agosto 1990, n. 241: la “procedimentalizzazione” della funzione amministrativa e le ricadute nell’ambito tributario.*

Si è detto che l’art. 1 della l. 241/1990 ha avuto l’innegabile pregio di aver generalizzato l’applicazione dei principi comunitari amministrativi (che si compendiano nel diritto ad una buona amministrazione, la quale assicura agli interessati le tre essenziali garanzie dell’informazione, della partecipazione e della motivazione) estendendola a tutta l’attività amministrativa, “semberebbe” anche a quella svolta dall’Amministrazione finanziaria.

Trattando dell’attività amministrativa svolta dall’Amministrazione finanziaria, utilizzare il condizionale è d’obbligo, in quanto l’interprete deve in ogni caso confrontarsi con il ben noto art. 13, co. 2, l. 241/1990⁽⁵³⁾, il quale, in buona sostanza, esclude, da un lato, la partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari, e, dall’altro, il diritto di accedere e quindi di conoscere le acquisizioni e l’*iter* seguito dall’Amministrazione finanziaria, solo dopo la conclusione del procedimento⁽⁵⁴⁾.

Prima di verificare se sia possibile, ed eventualmente secondo quali modalità, superare in via interpretativa il dato letterale della disposizione di cui all’art. 13, co. 2, l. 241/1990, per poter ammettere, mediante applicazione dell’art. 1, co. 1, l. 241/1990, anche con riferimento alla materia tributaria l’applicazione generalizzata dei principi amministrativi comunitari, pare opportuno svolgere alcune riflessioni in merito alla *ratio* sotto-

⁽⁵³⁾ Tale norma dispone che “1. Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell’attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione. 2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”.

⁽⁵⁴⁾ Sul punto, M. PIERRO, *op. cit.*, p. 127, rileva come tale disposizione potrebbe “da un lato indebolire la portata delle norme interne che impongono all’Amministrazione finanziaria l’obbligo di trasmettere al contribuente tutte le informazioni dalle quali potrebbero discendere effetti per lui negativi”.

stante l'introduzione nell'ordinamento giuridico della legge generale sul procedimento amministrativo.

Non si è in errore nell'affermare che la legge 241/1990 (rubricata "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi"), abbia provveduto a "procedimentalizzare" la funzione amministrativa, e tale intervento risulta immediatamente rinvenibile se solo si analizza l'art. 10-bis della legge citata.

Tale disposizione prevede che "nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda". Si nota, dalla lettura della norma, come la previsione secondo cui agli istanti vanno comunicati i motivi che ostano all'accoglimento della domanda sembra trasporre nel procedimento amministrativo l'istituto dell'"informazione di garanzia" tipica del procedimento penale, codificando, in maniera eloquente, il "diritto di difesa" tra le garanzie del procedimento amministrativo ⁽⁵⁵⁾

Ciò che si vuol rilevare è che, sebbene, come detto, la Costituzione non contenga una disposizione che esplicitamente tuteli il principio del "giusto procedimento", non è possibile affermare che esso non sia costituzionalizzato.

Non a caso, la Consulta, negli ultimi anni, ha affermato che la legge 241/1990 non solo attua i principi di buon andamento ed imparzialità, ma addirittura quello di difesa nei confronti della pubblica amministrazione (ricavabile dagli artt. 24 e 113 Cost.) ⁽⁵⁶⁾.

Inoltre, l'art. 29, co. 2-bis, l. 241/1990 (come introdotto dall'art. 10, 1° comma, lett. b), n. 1, della legge 18 giugno 2009, n. 69) ha stabilito che le norme di procedura attinenti alla partecipazione (e, dunque, al contraddittorio) ⁽⁵⁷⁾ attengono ai livelli essenziali di protezione dei diritti civili, ai sensi dell'art. 117 Cost. ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁵⁾ Sembra leggere tra le righe dell'art. 10-bis, l. 241/1990, il parallelo tra principio del giusto procedimento e principio del giusto processo, che fu pionieristicamente affermato dalla Corte costituzionale nella già ricordata sentenza n. 13 del 1962.

⁽⁵⁶⁾ Sul punto, si veda G. CARLOTTI, *La partecipazione procedimentale: Feliciano Benvenuti e la riforma della legge n. 241 del 1990*, in www.giustizia-amministrativa.it, che ricorda come Benvenuti "ravvisava nella partecipazione dialettica del cittadino allo svolgersi della funzione, non soltanto un'occasione di arricchimento dell'istruttoria amministrativa attraverso l'apporto di elementi e di interessi provenienti dal destinatario, ma anche lo strumento privilegiato per instaurare un reale confronto secondo il metodo del contraddittorio democratico, tra il punto di vista dell'amministrazione e quello della società civile".

⁽⁵⁷⁾ La centralità del contraddittorio è stata di recente riaffermata in dottrina, pur con angoli diversi da quello strettamente processualistico, da M. PROTTO, *Il rapporto amministrativo*, Milano, 2008 e da P. LAZZARA, *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte*, Napoli, 2008.

⁽⁵⁸⁾ Per un maggior approfondimento della tematica, in ambito propriamente amministrativo, si veda M. BELLAVISTA, *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, p. 596 ss.

In altre parole, il Legislatore amministrativo, attraverso l'emanazione della legge n. 241 del 1990 e successive modifiche, ha voluto progressivamente attribuire al privato la possibilità di accedere alla funzione amministrativa e di partecipare in maniera effettiva alla formazione della volontà provvedimentale ⁽⁵⁹⁾.

In altri termini, con il provvedimento legislativo sopra menzionato, si è voluto operare un radicale cambio di rotta rispetto al passato, transitando da una situazione di mera soggezione del privato nei confronti dei pubblici poteri, sebbene temperata dalla garanzia del controllo giurisdizionale, ad una, invece, di partecipazione attiva nella formazione della volontà amministrativa.

È indubbio, alla luce di quanto detto, che la legge n. 241 del 1990 ⁽⁶⁰⁾ abbia rappresentato un importante punto di arrivo rispetto a tutti i dibattiti dottrinari e giurisprudenziali sviluppatisi sino al momento della sua emanazione, per di più idonea, mediante la codificazione dei principi dell'efficienza, dell'economicità e della pubblicità, a riempire di significato le formule costituzionali di cui all'art. 97 Cost. ⁽⁶¹⁾.

Tuttavia, l'intento del Legislatore si è dovuto scontrare, nella pratica, con evidenti difetti di tecnica legislativa che, troppo spesso e con riferimento ad istituti di primaria importanza, hanno subordinato l'efficacia delle disposizioni all'emanazione della normativa secondaria ⁽⁶²⁾, con ciò generandosi una difficoltà applicativa delle norme contenute nella legge sul procedimento amministrativo.

Le norme che vengono in rilievo, ai fini dell'indagine qui condotta, sono rinvenibili negli articoli da 7 a 13, della legge 241/1990, contenenti la disciplina della partecipazione e dell'interventi di estranei nella procedura.

La *ratio* di tali disposizioni è da ricercare nell'assicurare ovvero creare i presupposti affinché vi sia una più adeguata valutazione degli interessi coinvolti, una migliore e più equa conciliazione tra quelli pubblici e quelli secondari, paralleli oppure configgenti con i primi, ed una più accentuata trasparenza.

Tale fine viene perseguito, imponendo, a pena di illegittimità, ai sensi

⁽⁵⁹⁾ Tale volontà del Legislatore si evince se solo si analizzano le disposizioni che riconoscono a ciascun interessato il diritto di prendere visione degli atti, ai sensi dell'artt. 10, lett. a), e 22 della legge 241/1990, ovvero di intervenire nel procedimento mediante la presentazione di documenti scritti, ai sensi degli artt. 9 e 10 della legge 241/1990.

⁽⁶⁰⁾ V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2014, il quale individua come modelli della legge italiana del 1990: la legge austriaca 21 luglio 1925, n. 274, la legge della Repubblica Federale tedesca del 25 maggio 1976 e le leggi francesi 17 luglio 1978, n. 753 e 28 novembre 1983, n. 1025.

⁽⁶¹⁾ Cfr. A. ANDREANI, *Principi costituzionali ed "europeizzazione" dell'Amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1997, p. 540 ss.

⁽⁶²⁾ Si pensi, ad esempio, all'art. 4, comma 1, l. 241/1990, in materia di responsabile del procedimento; agli artt. 18, in materia di autocertificazione, e 20, relativo ai casi di silenzio assenso.

dell'art. 7 della l. 241/1990, il coinvolgimento sia “*ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire*”. Da tale norma, non può che desumersi la volontà legislativa di configurare un istituto che realizzi “una partecipazione collaborativa in contraddittorio” (63), con un'evidente democraticizzazione del procedimento.

La partecipazione diviene quindi un vero e proprio principio di democrazia procedimentale che impone all'amministrazione procedente l'audizione dei soggetti che possono essere incisi dal provvedimento finale, prima che questo sia adottato, e di coloro che in qualche modo possono influire sulla rappresentazione di fatti e interessi che determinano il quadro in cui il suddetto provvedimento interviene.

La comunicazione prevista dall'art. 7, l. 241/1990, assolve pertanto ad una duplice funzione: da un lato, quella di garantire il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, dall'altro, quella di mera collaborazione al fine di ottenere un quadro della situazione il più completo possibile (64).

Il Legislatore, tuttavia, all'art. 13, l. 241/1990, ha previsto i casi di esclusione di partecipazione e conoscenza del privato ai procedimenti amministrativi.

Per effetto della disposizione da ultimo citata, la normativa relativa al diritto di partecipazione non si applica all'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi a carattere generale ovvero di pianificazione e programmazione, nonché ai procedimenti tributari (65).

Con riferimento a tali ultimi procedimenti, la *ratio* di tale eccezione è da ricercare nella peculiare struttura del procedimento tributario, in cui esiste un solo soggetto interessato, ossia il soggetto passivo d'imposta, di talché non è astrattamente configurabile la partecipazione di terzi (66).

Invero, in dottrina (67), con riferimento alla scelta del Legislatore

(63) Per un'analisi più approfondita del principio si veda, L. MIGLIORINI, *Contraddittorio (principio del)*: III, in *Enc. Giuridica Treccani*, VIII, 1989. Come è noto, il contraddittorio sostanzialmente esprime un'idea di dialettica discussione tra due parti che, in maniera antitetica e a volte conflittuale, poste su posizioni diverse sebbene paritarie, tendono a difendere le proprie posizioni giuridiche.

(64) Cfr. G. ANNICHIARICO, *La partecipazione nel procedimento amministrativo con riferimento alla pubblica sicurezza*, in *Amministrativamente*, n. 5/2009.

(65) La norma è stata in tal senso modificata dall'art. 21, comma 1, della legge 11 febbraio 2005, a decorrere dall'8 marzo 2005. La *ratio* di tale scelta era stata individuata dal Consiglio di Stato (Ad. gen. n. 7/1989) nell'esigenza di sottrarre “atti di vasta portata e di applicazione generalizzata” alla ingerenza costituita dalla partecipazione di molteplici soggetti.

(66) Per un'analisi più approfondita sulle eccezioni contemplate nell'art. 13, l. 241/1990, si veda F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, p. 1038 ss.; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, p. 422 ss.

(67) S. RUSSO, *La partecipazione ai procedimenti amministrativi nella legge n. 241/1990 ed i procedimenti tributari*, in *Tributi*, 1991, p. 55.

amministrativo di escludere i procedimenti tributari dall'ambito applicativo dell'art. 13, l. 241/1990, è parso che tale scelta risponda concretamente alla necessità di salvaguardare le ragioni del Fisco, nel senso di mantenere intatti i poteri di riscontro e verifica nei confronti del contribuente, e all'esigenza di evitare che, attraverso il coinvolgimento attivo del privato nell'attività d'accertamento, si possano introdurre forme di determinazione concordata del contenuto degli atti impositivi.

Si tratta, in altre parole, di tutte quelle posizioni, radicate sull'argomento della specialità della disciplina tributaria, secondo cui dovrebbero essere le norme specifiche di settore a regolamentare i profili partecipativi e di informazione che l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad osservare nell'ambito degli "speciali" procedimenti tributari.

Tali ragioni, in ogni caso, non sembrano sufficienti per motivare razionalmente la scelta compiuta dal Legislatore amministrativo, tant'è che in dottrina ⁽⁶⁸⁾ è stato sostenuto che l'esclusione della materia fiscale "sia frutto non già delle peculiarità del sistema (...) quanto piuttosto di una sorta di timor reverentialis (...) privo di qualsiasi giustificazione concreta".

Significativa, in questo senso, è la posizione di un autorevole Autore ⁽⁶⁹⁾, il quale, pur cercando di giungere ad una soluzione mediana tra esclusioni espresse e normativa di settore, afferma che l'art. 1, co. 1, l. 241/1990, consente "l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi dell'ordinamento comunitario (...) nonché di quel principio del contraddittorio, ampiamente recepito, sin dal 1990, nel Capo III della legge, ma oggi rilevante per l'intera azione amministrativa anche a prescindere dagli artt. 7-12 di cui al cit. Capo III".

Sulla base di ciò, secondo il citato Autore ⁽⁷⁰⁾, anche per la materia tributaria deve essere osservato dall'Amministrazione finanziaria il dovere di informare il contribuente destinatario di un provvedimento lesivo della sua sfera giuridica e di ascoltarlo prima della relativa adozione laddove sia necessario, "sia pure senza i formalismi e le minuziose disposizioni legislative degli artt. 7-12".

Di qui, il tentativo della dottrina ⁽⁷¹⁾ di assicurare il contraddittorio ⁽⁷²⁾ attraverso l'applicazione diretta dei principi costituzionali e dello stesso Legislatore di ampliare i casi e le aree di partecipazione del privato

⁽⁶⁸⁾ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento nell'imposta sui redditi e sull'Iva*, Milano, 1990, p. 27 ss.; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 25 ss.

⁽⁶⁹⁾ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 233.

⁽⁷⁰⁾ L. DEL FEDERICO, *op. loc. ult. cit.*

⁽⁷¹⁾ A. FEDELE, *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, p. 29 ss.

⁽⁷²⁾ Per un'analisi degli istituti e dei modelli del contraddittorio nei procedimenti tributari si rinvia a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. Si veda, inoltre, G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1217 ss.

all'attività d'accertamento. Ne sono testimonianza evidente l'art. 11, l. 212/2000, in materia di interpello, le disposizioni contenute nell'art. 6 ⁽⁷³⁾ e 7 ⁽⁷⁴⁾ della l. 212/2000, le disposizioni che assicurano la partecipazione del contribuente allorquando l'Erario determina induttivamente il reddito attraverso studi di settore o redditometro, la disciplina del *transfer pricing*, ecc.

Dalle considerazioni svolte sembrerebbe non esistano più limiti alla pacifica ammissione che, anche nell'ordinamento nazionale, la pubblica amministrazione (e, in specie, gli Uffici finanziari) sia tenuta ad informare preventivamente il destinatario di un provvedimento amministrativo potenzialmente lesivo della sua sfera giuridica.

In favore di tale rilievo depongono, alla stregua di quanto rilevato precedentemente, sia norme generali (*id est*, art. 1, l. 241/1990) sia norme di settore (*id est*, art. 6, commi 1 e 2, l. 212/2000).

Ed invero, quand'anche si aderisse alla tesi secondo cui le menzionate disposizioni generali e di settore non possano trovare applicazione con riferimento alla materia tributaria, stante il divieto di cui all'art. 13, l. 241/1990, si dovrebbe concludere in ogni caso per la sussistenza di un obbligo di informazione preventiva in capo alla pubblica amministrazione (cui corrisponde un diritto in capo al destinatario) in forza del disposto di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale "dovrebbe" trovare sempre e comunque applicazione giusto il principio del primato del diritto euro-unitario sulla normativa interna ⁽⁷⁵⁾.

Tutte le considerazioni sin qui svolte sembrano tuttavia perdere di significato nel momento in cui si passi ad analizzare la giurisprudenza di legittimità sul tema: come si vedrà meglio *infra*, difatti, tale giurisprudenza, sebbene in un primo momento si sia pronunciata con riferimento al tema dell'obbligatorietà dell'invio della comunicazione preventiva in caso di ipoteca esattoriale *ex art.* 77, d.p.r. 602/1973, giungendo a conclusioni largamente rispettose delle norme nazionali e comunitarie vigenti, in un secondo momento ha iniziato ad avere un atteggiamento oscillante, eludendo le chiare indicazioni legislative in tema di dovere di informazione.

⁽⁷³⁾ In forza del quale "L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (...)".

⁽⁷⁴⁾ In forza del quale "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 5 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione (...)".

⁽⁷⁵⁾ Con conseguente disapplicazione della norma interna eventualmente in contrasto con la disposizione di cui all'art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Tutto questo è valido — precisa M. PIERRO, *op. cit.*, p. 129 — fintanto che "l'esercizio del diritto di informazione non impedisca o pregiudichi irreparabilmente il perseguimento della finalità propria del procedimento tributario, che si identifica nell'interesse fiscale — interesse pubblico della collettività — alla giusta quantificazione e riscossione del tributo".

5. *Le misure cautelari dell'ente impositore: ipoteca e sequestro preventivo.*

L'art. 22, d.lgs. 472/1997, contiene la disciplina del procedimento che l'ente impositore deve osservare per ottenere l'iscrizione dell'ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido ovvero il sequestro conservativo degli stessi (compresa l'azienda) qualora abbia il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito ⁽⁷⁶⁾.

Tali misure cautelari, già previste dal r.d. 25 marzo 1923, n. 796, furono successivamente regolamentate dagli artt. 26 e 27, l. 7 gennaio 1929, n. 4, la cui disciplina è rimasta in vigore sino all'emanazione del d.lgs. 472/1997.

Si tratta di misure cautelari caratterizzate da due significative peculiarità (rispetto alle altre misure di garanzia previste dal sistema tributario): la prima — come si nota dalla lettura del 1° comma dell'art. 22, d.lgs. 472/1997 — consiste nel fatto che esse forniscono una tutela anticipata all'Amministrazione finanziaria rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, essendo le stesse attivabili sulla scorta dell'atto di contestazione, dell'avviso di irrogazione delle sanzioni o anche del solo processo verbale di constatazione; la seconda consiste nel fatto che si tratta di misure non applicabili unilateralmente dall'Amministrazione finanziaria, ma comportano la necessità di un procedimento giurisdizionale, in contraddittorio tra le parti, subordinato all'accertamento dei presupposti che ne giustificano l'adozione (*id est, fumus boni iuris e periculum in mora*).

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione, prima dell'intervento legislativo intervenuto del 2008, si discuteva ⁽⁷⁷⁾ in merito all'applicabilità delle misure cautelari in esame oltre che ai crediti derivanti da sanzioni pecuniarie, anche per quelli derivanti dalle imposte evase.

Tale problema, come accennato, è stato definitivamente risolto dall'art. 27, co. 5 e co. 6, d.l. 185/2008, conv. con modif. dalla l. 28 gennaio 2009, n. 2, il quale ha disposto che le misure di cui all'art. 22 si applichino

⁽⁷⁶⁾ Per una disamina delle misure cautelari previste dall'art. 22, d.lgs. 472/1997, si vedano: M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, p. 272; S.M. MESSINA, *L'ipoteca e il sequestro conservativo*, Milano, 1997; C. BUCCICO, *op. cit.*, p. 213 ss.; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, p. 79 ss.; M. BASILAVECCHIA, S. CANNIZZARO, A. CARINCI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, p. 217 ss.; A. AMATUCCI, *Ipoteca e sequestro nel d.lgs. n. 472/1997: una lettura critica*, in *Corr. trib.*, 1998, p. 1657 ss.; M. CANTILLO, *Il sequestro conservativo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 435 ss.; D. PERUZZA, *Le misure cautelari amministrative*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, a cura di A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, Milano, 2016, p. 1643; V. NUCERA, *Commento all'art. 22, d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, *Accertamento e sanzioni*, in F. MOSCHETTI (a cura di), Padova, 2011, p. 789 ss.

⁽⁷⁷⁾ Il dibattito dottrinario è stato sinteticamente ricostruito da V. NUCERA, *op. cit.*, p. 790 ss.

anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi, ancorché non formalizzati in un processo verbale di constatazione, ma direttamente nell'atto impositivo.

Ciò posto, prima di passare alla disamina degli aspetti procedurali che caratterizzano i provvedimenti in esame, pare opportuno altresì rilevare come gli istituti dell'ipoteca e sequestro siano invero profondamente differenti in quanto a funzione e natura: difatti, mentre attraverso l'iscrizione di ipoteca l'Amministrazione finanziaria non procede a spossessare del bene il debitore-proprietario, ma si assicura solo lo *ius sequelae* sul bene e il diritto alla prelazione in caso di espropriazione forzata, con il sequestro, invece, l'Amministrazione finanziaria sottrae i beni alla libera disponibilità del debitore, mediante la creazione di un vincolo di indisponibilità, materiale e giuridica, sul bene oggetto di sequestro ⁽⁷⁸⁾.

Passando ai profili propriamente procedimentali che sottostanno all'adozione delle misure cautelari dell'ipoteca e del sequestro preventivo, si nota come requisito comune alle predette misure è la necessità che le istanze cautelari ⁽⁷⁹⁾ richieste dall'Amministrazione finanziaria al Presidente della Commissione tributaria provinciale debbano essere notificate ai contribuenti, al fine di consentire a questi ultimi di conoscere, ed eventualmente opporsi, (al)le contestazioni fiscali.

L'obbligo di notifica delle istanze ⁽⁸⁰⁾ in esame, unitamente alla previsione legislativa di un vero e proprio procedimento giurisdizionale per l'autorizzazione all'adozione delle predette misure — il quale, evidentemente, diretto all'accertamento dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, seppur a carattere sommario — assicurano una significativa tutela della posizione del contribuente-debitore, il quale, in contraddittorio, potrà far valere le proprie doglianze rispetto ai provvedimenti ablativi in esame.

Con riferimento all'accertamento dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, la cui sussistenza è necessaria per accedere alla

⁽⁷⁸⁾ D. PERUZZA, *op. cit.*, p. 1647.

⁽⁷⁹⁾ Con le modifiche apportate all'art. 22, d.lgs. 472/1997, dal d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. con modif. dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136, è stata estesa la possibilità di richiedere le istanze cautelari in esame anche al comandante provinciale della Guardia di finanza, in relazione ai processi verbali di constatazione rilasciati dai reparti dipendenti, dando tempestiva comunicazione alla direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate. Per un maggior approfondimento si v. S. CAPOLUPO, *Nuovi poteri alla Guardia di Finanza*, in *Il Fisco*, 2019, p. 107 ss.

⁽⁸⁰⁾ A tal riguardo, D. PERUZZA, *op. cit.*, nota 18, segnala come la giurisprudenza (Comm. trib. I grado Trento, n. 91 del 2012; Comm. trib. prov. Nuoro, n. 276 del 2001; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 105 del 2006, condivise in dottrina da C. GLENDI, *Notificazione in senso stretto e notificazione in senso lato di "pvc" ai fini o meno dell'esclusione o meno del concordato di massa*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 1998, 243) abbia sottolineato la necessità che, ai fini di procedere alla richiesta di adozione di misure cautelari, anche il PVC debba essere ritualmente notificato, non essendo sufficiente la mera consegna della copia rilasciata al contribuente al termine dell'istruttoria.

tutela cautelare richiesta dall'Amministrazione finanziaria, mentre non sono mai stati nutriti dubbi in merito alla necessità che il *periculum in mora* debba essere dimostrato in concreto nell'istanza⁽⁸¹⁾, dubbi sono stati invece sollevati in merito alla dimostrazione da fornire con riferimento al *fumus boni iuris*.

Secondo taluna dottrina⁽⁸²⁾, il *fumus boni iuris* risulterebbe integrato *in re ipsa*, sulla base dell'esistenza dell'atto presupposto alla stregua del quale viene invocata la tutela cautelare; secondo altri⁽⁸³⁾, invece, sarebbe necessario darne prova in concreto, non essendo sufficiente la mera allegazione dell'atto di contestazione, del provvedimento di irrogazione delle sanzioni ovvero dell'avviso di accertamento.

In realtà, a ben vedere, si tratta di una problematica apparente, nella misura in cui ci si avvede come la Commissione tributaria provinciale, una volta adita per l'accoglimento dell'istanza cautelare, sebbene ci si trovi in presenza di un giudizio sommario, non potrà che scendere nel merito della pretesa, al fine di valutare la fondatezza della domanda dell'Amministrazione finanziaria, anche alla luce delle eventuali doglianze formulate dal contribuente a seguito della notifica dell'istanza.

Da ultimo, uno degli ulteriori profili che distinguono le misure cautelari (e il relativo procedimento) in esame rispetto ai procedimenti cautelari ordinari disciplinati nel c.p.c. negli artt. 669-bis e ss., attiene alla totale insussistenza di un carattere di strumentalità del rito cautelare tributario rispetto al processo sul merito.

Tale insussistenza di strumentalità del rito cautelare tributario rispetto al processo sul merito risulta tuttavia attenuata dalla previsione di cui all'art. 22, co. 7, d.lgs. 472/1997, a mente della quale i provvedimenti cautelari in esame perdono efficacia: *i*) se non sono eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione; *ii*) se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato l'atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; *iii*) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso i predetti atti⁽⁸⁴⁾.

⁽⁸¹⁾ La stessa Amministrazione finanziaria, con la circ. 15 febbraio 2010, n. 4/E, ha affermato che il *periculum* sussiste in presenza di alcuni indici di natura oggettiva e soggettiva: i primi riguardano il rapporto quantitativo tra la pretesa erariale e le condizioni economiche del contribuente; tra i secondi assumono rilievo i comportamenti del contribuente indicativi della volontà di sottrarsi ai obblighi derivanti dalla contestazione fiscale.

⁽⁸²⁾ S. MOGOROVICH, *L'ipoteca ed il sequestro conservativo fiscale*, in *Il Fisco*, 1999, p. 156.

⁽⁸³⁾ S.M. MESSINA, *Commento all'art. 22, d.lgs. 472/1997*, in MOSCHETTI, TOSI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000, 676; C. GLENDI, *Sequestro conservativo "pro-Fisco"*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 963.

⁽⁸⁴⁾ Come sottolinea M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 274, in questo caso la sentenza che accoglie il ricorso è titolo per la cancellazione; se l'accoglimento è parziale, è il giudice stesso nella sentenza a disporre la riduzione dell'ipoteca o del sequestro; se l'accoglimento del ricorso viene disposto dalla Corte di Cassazione,

Come si nota, la sostenuta insussistenza di strumentalità del rito cautelare rispetto al processo sul merito viene meno nel momento in cui il contribuente decida di impugnare l'atto presupposto sulla base del quale l'originaria istanza cautelare è stata presentata; si tratta, a ben vedere, di una possibilità, ben potendo il contribuente decidere di non impugnare l'atto impositivo, di talché, in queste fattispecie, si è parlato di ipotesi di "strumentalità non necessaria" ⁽⁸⁵⁾.

5.1. (...) *la sospensione del rimborso (e successiva compensazione) ex art. 23, d.lgs. 472/1997.*

L'art. 23, d.lgs. 472/1997, disciplina un'ulteriore misura cautelare a tutela delle ragioni dell'Amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente ⁽⁸⁶⁾.

Si tratta dell'istituto della sospensione del rimborso e successiva compensazione, che, in linea generale, consente all'Amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento nei confronti dell'autore di una violazione o dei soggetti obbligati in solido, sempre che sia stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi ⁽⁸⁷⁾.

La disposizione normativa in esame precisa che la sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della commissione tributaria, prevedendosi altresì che, nel momento in cui il provvedimento diventi definitivo, l'Ufficio competente ad erogare il rimborso procederà alla compensazione del debito.

Già dal tenore letterale della norma si nota la profonda differenza che intercorre tra l'istituto qui in esame e gli istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo *ex art. 22, d.lgs. 472/1997*: è evidente, difatti, la discrezionalità che sta alla base della decisione dell'Amministrazione finanziaria che, come riporta letteralmente il 1° comma dell'art. 23, d.lgs. 472/1997,

competente sarà il giudice che ha pronunciato la sentenza cassata. Secondo la Corte di Cassazione, sent. n. 4807 del 2017, la misura cautelare viene meno anche per effetto del processo chiuso da una conciliazione giudiziale, con nota di E. MARELLO, *Le misure cautelari pro Fisco perdono efficacia in caso di conciliazione giudiziale — Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2017, p. 893 ss.

⁽⁸⁵⁾ D. PERUZZA, *op. cit.*, p. 1657.

⁽⁸⁶⁾ Cfr. G. BOLETO, *Commento all'art. 23, d.lgs. 472/1997*, in MOSCHETTI, TOSI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, p. 796 ss.; ID., *Sospensione del rimborso e credito erariale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, a cura di A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, Milano, 2016, p. 1665 ss.

⁽⁸⁷⁾ Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 33/E del 2016, ha precisato che anche il mancato pagamento nei termini di una comunicazione di irregolarità *ex artt. 36-bis o 36-ter, d.p.r. 600/1973*, può legittimare la sospensione del rimborso. Come sottolineato da M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., p. 310, si tratta di un'interpretazione discutibile ma non irragionevole.

“può” sospendere il pagamento, senza peraltro che sia necessaria la sussistenza del “fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito”.

Si tratta, a ben vedere, di una misura cautelare “sui generis”⁽⁸⁸⁾, temporanea e provvisoria, che va inquadrata nell’ambito del potere discrezionale di autotutela attribuito all’Amministrazione finanziaria per garantire la riscossione dei crediti non ancora esigibili⁽⁸⁹⁾.

La discrezionalità che si ravvisa nel momento in cui l’Amministrazione finanziaria ha la facoltà di decidere se adottare la misura cautelare in esame non si riscontrerebbe, invece, nel momento in cui il provvedimento divenga inoppugnabile oppure passi in giudicato la sentenza che rigetta il ricorso del contribuente avverso di esso.

In tale ipotesi, difatti, l’Ufficio competente per il rimborso, in caso di provvedimento definitivo, sembrerebbe abbia l’obbligo di procedere alla compensazione, anche se taluna dottrina⁽⁹⁰⁾ ha sostenuto che l’opposizione della compensazione sia facoltativa per l’Amministrazione finanziaria.

Passando alle garanzie del contribuente, l’art. 23, co. 3, d.lgs. 472/1997, sancisce che sia il provvedimento di sospensione sia quello di compensazione sono impugnabili dinanzi al giudice tributario.

L’effetto della sentenza sarà quello di annullamento del provvedimento impugnato, con conseguente rimozione di ogni ostacolo all’erogazione del rimborso, con la possibilità, in caso di inerzia dell’Amministrazione finanziaria, di attivare il giudizio di ottemperanza⁽⁹¹⁾.

Connesso a tale ultimo profilo, stante la ormai nota generalizzata esecutività delle sentenze tributarie (introdotta con il d.lgs. 156/2015), si palesa il tema della sospensione dei rimborsi in caso di “carichi pendenti”.

In realtà, sul punto, la giurisprudenza⁽⁹²⁾ è ormai consolidata nel ritenere che secondo l’art. 23, d.lgs. 472/1997 la sospensione del rimborso per “carichi pendenti” può essere disposta nei limiti della decisione del giudice tributario. Ciò comporta che in presenza di una sentenza di annullamento della pretesa erariale, anche non definitiva, l’Amministra-

⁽⁸⁸⁾ Tale misura ricorda l’istituto del fermo amministrativo “generale” di cui all’art. 69, co. 6, r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, dal quale tuttavia ne differisce in alcuni aspetti sia di carattere formale sia di carattere sostanziale. Per una disamina di tali differenze, si v. G. BOLETTI, *Sospensione del rimborso e credito erariale*, cit., pp. 1666-1667.

⁽⁸⁹⁾ Così S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, pp. 86-87.

⁽⁹⁰⁾ S.M. MESSINA, *op. ult. cit.*, p. 90 ss.

⁽⁹¹⁾ Tale conclusione risulta oltremodo rafforzata all’indomani della pubblicazione del d.lgs. 156/2015, il quale, come noto, ha previsto la generalizzata esecutività delle sentenze tributarie. Sul punto, si veda il commento di A. CARINCI, *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, p. 3929 ss.

⁽⁹²⁾ Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, sent. n. 549 del 2017; Comm. trib. prov. Milano, sez. XVI, 30 maggio 2016; Comm. trib. Reg. Toscana, sez. XXXI, 1 aprile 2015.

zione finanziaria non può adottare alcun provvedimento cautelare di sospensione del rimborso.

6. *Le misure cautelari dell'agente della riscossione: il fermo amministrativo e l'ipoteca esattoriale tra natura esecutiva ed esigenze cautelari.*

Esaminate le misure cautelari che l'ente impositore può attivare per ottenere un'adeguata tutela del credito erariale, si tratta a questo punto di indugiare sulle misure cautelari dell'agente della riscossione, le quali, sia per il particolare momento in cui possono essere applicate sia per la particolare invasività che le caratterizzano (essendo applicate unilateralmente dall'agente della riscossione senza l'intervento dell'organo giurisdizionale), presentano più sensibili profili di criticità in punto di tutela del contribuente destinatario.

Correlare il diritto ad una buona amministrazione di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea agli aspetti procedurali caratterizzanti l'istituto del fermo amministrativo di beni mobili registrati *ex art. 86, d.p.r. 602/1973*, e l'istituto dell'ipoteca esattoriale *ex art. 77, d.p.r. 602/1973*, non richiede invero all'interprete un particolare sforzo esegetico.

Difatti, entrambe le menzionate norme che regolamentano gli istituti del fermo amministrativo e dell'ipoteca esattoriale contengono puntuali disposizioni normative che, indubbiamente, fungono da "veicolo" rispetto ai principi di derivazione euro-unitaria per l'affermazione — nell'ambito dei relativi procedimenti amministrativi — di un obbligo di informazione preventiva del contribuente destinatario dei provvedimenti cautelari in discorso.

Non serve, dunque, nelle citate fattispecie, dover ricorrere ad una lettura "comunitariamente orientata" delle norme generali in tema di procedimento amministrativo ovvero delle norme di settore contenute nello Statuto dei diritti del contribuente per ricavare in via interpretativa l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di informare preventivamente il contribuente.

Sono già le norme specifiche di settore che assicurano un buon grado di tutela del destinatario del provvedimento, prevedendo, segnatamente: *i)* all'art. 86, co. 2, d.p.r. 602/1973, con riferimento all'istituto del fermo di beni mobili registrati, che *"la procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione con la notifica al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri di una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza*

necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari (...); ii) all'art. 77, co. 2-bis, d.p.r. 602/1973, con riferimento all'istituto dell'ipoteca esattoriale, che "l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1".

Ciò posto, rinviando agli studi della dottrina ⁽⁹³⁾ che più specificamente si è occupata degli istituti *de quibus* con riferimento ai relativi aspetti sostanziali, appare utile, ai fini del presente contributo, svolgere talune considerazioni in merito alla "natura" dei provvedimenti di fermo e ipoteca, per verificare se si tratta di atti amministrativi aventi funzione cautelare ovvero esecutiva.

Per quanto concerne il tema della natura del fermo amministrativo di beni mobili registrati, questo è stato ampiamente dibattuto sia in giurisprudenza sia in dottrina.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, i relativi orientamenti sulla natura da attribuire al provvedimento di fermo, se cautelare ovvero esecutiva, possono essere sintetizzati nei seguenti cinque: *i)* un primo filone giurisprudenziale ⁽⁹⁴⁾ ha ritenuto che il fermo amministrativo "è atto funzionale all'espropriazione forzata e, quindi, mezzo di realizzazione del credito allo stesso modo con il quale la realizzazione del credito è agevolata dall'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del citato d.p.r. n. 602 del 1973 (...)"; *ii)* un secondo filone giurisprudenziale, di stampo prettamente amministrativistico ⁽⁹⁵⁾, ha invece inquadrato il fermo quale provvedimento disposto in attuazione di una potestà amministrativa di autotutela conservativa del patrimonio del debitore, in funzione dell'interesse pubblico sotteso alla soddisfazione del credito tributario, e non già quale rimedio cautelare nell'ambito del processo di esecuzione forzata; *iii)* un terzo filone giurisprudenziale ⁽⁹⁶⁾, invece, partendo dal rilievo che l'art. 2 del d.lgs. 546/1992 espressamente esclude dalla giurisdizione tributaria "le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 50", ha tratto ulteriori elementi a suffragio della tesi secondo cui l'adozione della misura in questione si riferisce, in realtà, ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, la quale nel d.p.r. 602/1973 trova la propria tipizzante disciplina nel Capo II del Titolo II ad essa intitolato, laddove la regolamentazione del fermo è

⁽⁹³⁾ Cfr. C. BUCCICO, *Misure cautelari a tutela del credito erariale*, cit., p. 36 ss.

⁽⁹⁴⁾ Cfr. Cass., S.U., 17 gennaio 2007, nn. 875 e 876; Cass., S.U., 31 gennaio 2006, n. 2053; Cass., S.U., 25 giugno 2006, n. 14701.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. C. BUCCICO, *op. cit.*, p. 71, e giurisprudenza ivi citata *sub* nota 25.

⁽⁹⁶⁾ Cfr., *ex multis*, Cass. S.U., 5 giugno 2008, n. 14831.

collocata, come detto, all'interno del Capo III; iv) a diverse conclusioni la giurisprudenza è tuttavia pervenuta allorché è stata interpellata sulla diversa questione della individuazione dell'organo — giudice di pace o tribunale — competente a conoscere le controversie sul fermo nell'ambito della giurisdizione ordinaria: in tale frangente essa ha invero riconosciuto la competenza esclusiva del tribunale ai sensi dell'art. 9 c.p.c., sulla base della ritenuta natura propriamente esecutiva del provvedimento (come dell'afferente preavviso) di iscrizione di ipoteca e/o di fermo⁽⁹⁷⁾; v) una quinta e ormai (sembra) assestata giurisprudenza⁽⁹⁸⁾ ha riconosciuto una natura latamente cautelare al provvedimento di fermo amministrativo, nella misura in cui è stato sostenuto che “*la configurazione dell'istituto in termini di atto esecutivo o prodromico all'esecuzione risulta difficilmente compatibile con il dettato dell'art. 491 c.p.c., a tenor del quale l'espropriazione forzata si inizia con il pignoramento, e del d.p.r. n. 602 del 1973, art. 50, che abilita il concessionario a procedere ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento*”. La tesi della alternatività del fermo, come dell'iscrizione ipotecaria, rispetto all'espropriazione, consente di attribuire la giurisdizione sull'impugnativa di tali atti, allorché siano afferenti a crediti di natura tributaria, al giudice tributario, laddove il contrario orientamento esigerebbe una verifica della compatibilità di siffatta disciplina con il precetto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali.

L'affermazione della natura esecutiva ovvero cautelare del provvedimento di fermo ha posto invero anche la problematica afferente la giurisdizione afferente questa misura: senza incedere nella ricostruzione del menzionato dibattito, basta qui segnalare che la questione, come noto, è stata definitivamente risolta dall'art. 35, d.l. 23/2006, conv. con legge 296/2006, tramite l'inclusione dei provvedimenti che dispongono le misure di fermo amministrativo (ma anche di ipoteca esattoriale) tra gli atti impugnabili ex art. 19, d.lgs. 546/1992, sempreché, ovviamente, sia pacifica (ovvero sia accertata dal giudice tributario) la natura tributaria dei crediti posti a fondamento dei provvedimenti in discorso⁽⁹⁹⁾.

Non meno “affannosa” è stata l'evoluzione della ricostruzione della

⁽⁹⁷⁾ Cfr. Cass., S.U., 12 ottobre 2011, n. 20931. Dello stesso tenore, *ex plurimis*, Cass., S.U., 20 giugno 2012, n. 10147; Cass., 27 novembre 2012, n. 21068; Cass., 4 novembre 2013, n. 24729.

⁽⁹⁸⁾ Cfr., *ex multis*, Cass., S.U., 22 luglio 2015, n. 15354.

⁽⁹⁹⁾ Ed infatti, laddove il giudice tributario accerti la natura non tributaria dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo o ipoteca impugnato, sarà tenuto a rimettere la causa al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*. Sul punto, si v. Cass., S.U., 22 febbraio 2007, n. 4109, nella quale è stato affermato che è possibile la *translatio iudicii* nei rapporti tra giudice ordinario e giudice speciale. In dottrina, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 42.

natura giuridica dell'iscrizione dell'ipoteca, di cui all'art. 77, d.p.r. 602/1973.

In epoca antecedente alla modifica dell'art. 19, d.lgs. 546/1992, se ne era affermata, sulla base del carattere, ad essa riconosciuto, di provvedimento preordinato all'espropriazione forzata, la giustiziabilità innanzi al giudice ordinario nelle forme dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi ⁽¹⁰⁰⁾.

Inserita l'ipoteca, al pari del fermo, tra gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, si è affermata l'appartenenza delle relative controversie alla giurisdizione del giudice tributario, qualora i crediti garantiti dall'ipoteca abbiano natura tributaria ⁽¹⁰¹⁾, restando peraltro estremamente controversa l'applicabilità, e i limiti dell'applicabilità, della disciplina degli atti di esecuzione esattoriale alla relativa iscrizione.

In tale contesto, le Sezioni Unite ⁽¹⁰²⁾, chiamate a stabilire se il concessionario alla riscossione, prima di procedervi, sia o meno tenuto, decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, a inviare al debitore un avviso che contenga l'intimazione ad adempiere entro cinque giorni l'obbligo risultante dal ruolo, ai sensi dell'art. 50, co. 2, d.p.r. 602/1973, hanno escluso che l'iscrizione ipotecaria costituisca atto dell'espropriazione forzata ⁽¹⁰³⁾, configurandola in termini di procedura ad essa alternativa, da tanto inferendo la non necessarietà della notifica dell'intimazione predetta, pur nella riconosciuta doverosità che, in ogni caso, venga al contribuente comunicato che si procederà all'iscrizione, con contestuale assegnazione di un termine per presentare osservazioni o effettuare il pagamento.

Anche la dottrina, negli ultimi anni, si è sovente interrogata sulla natura da attribuire ai provvedimenti di fermo e ipoteca, pervenendo, fra l'altro, a soluzioni non coincidenti.

Fra gli Autori che si sono occupati dei temi *de quibus*, taluno ⁽¹⁰⁴⁾ ha sostenuto la strumentalità dell'ipoteca *ex art. 77, d.p.r. 602/1973*, rispetto all'azione esecutiva, in quanto l'ipoteca esattoriale in nulla differirebbe, sul piano dell'efficacia giuridica, da quella ordinaria, quale diritto di garanzia che attribuisce al creditore lo *ius distrahendi* e lo *ius praelationis*.

⁽¹⁰⁰⁾ Cfr. Cass., 9 giugno 2010, n. 13930; Cass., S.U., 19 marzo 2009, n. 6594; Cass., S.U., 24 marzo 2009, n. 7034.

⁽¹⁰¹⁾ Cfr. Cass., S.U., 5 marzo 2009, n. 5286; Cass., 24 marzo 2009, n. 7034.

⁽¹⁰²⁾ Cfr. Cass., S.U., 18 settembre 2014, n. 19667.

⁽¹⁰³⁾ È significativa la pronuncia delle S.U. n. 19667 del 2014, nella misura in cui afferma che a dispetto della collocazione dell'istituto dell'ipoteca nel capo II del Titolo II (dedicato specificamente all'espropriazione immobiliare) e dello stretto legame che lega l'iscrizione ipotecaria *ex art. 77* ed espropriazione, non si può non sostenere come quest'ultima "sia un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria".

⁽¹⁰⁴⁾ M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 15 ss.

Altra dottrina ⁽¹⁰⁵⁾, invece, ha affermato la natura cautelare delle misure in esame rispetto alla riscossione, in quanto la funzione prioritaria andrebbe individuata in quella di evitare che i beni vengano sottratti alla riscossione, non rilevando, d'altra parte, ai fini del loro inquadramento nell'ambito delle misure cautelari, l'omesso riferimento, da parte degli artt. 77 e 86, d.p.r. 602/1973, ai requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, in quanto, essendo intervenuta un'iscrizione a ruolo, sarebbe *in re ipsa* la sussistenza del *fumus*.

Altri Autori ⁽¹⁰⁶⁾, inclini in via generale a ricondurre i provvedimenti di fermo e ipoteca nell'ambito delle misure cautelari pro-fisco, previste dagli artt. 22 e 23, d.lgs. 472/1997 e dall'art. 69, r.d. 2440/1923, precisano tuttavia che si tratta di misure aventi natura "sostanzialmente" cautelare, benché ibrida, in quanto il giudizio sul fermo o sull'ipoteca dovrebbe involgere il pericolo nel ritardo. Secondo tali Autori, difatti, occorrerebbe riformulare le disposizioni normative, non solo eliminando il termine dilatorio di sessanta giorni dalla notifica della cartella, ma anche inserendo uno specifico riferimento al *periculum in mora* che legittimerebbe l'intervento dell'Agente della riscossione.

Secondo un altro Autore ⁽¹⁰⁷⁾, non essendo riscontrabili nei provvedimenti in discorso i caratteri tipici delle misure cautelari, ossia gli elementi della provvisorietà e della strumentalità, si dovrebbe giungere a qualificare e ricostruire questi strumenti come provvedimenti unilaterali, espressione dell'autotutela esecutiva, volti a conservare il bene al fine di garantire e consentire il soddisfacimento del credito.

Dall'analisi delle posizioni assunte dalla giurisprudenza e dalla dottrina con riferimento alla natura (latamente o totalmente) cautelare ovvero esecutiva da attribuire ai provvedimenti di fermo e ipoteca, si evince come i provvedimenti *de quibus* resistano ad un tentativo di inquadramento "perfetto" nell'una o nell'altra categoria: ed invero, non possono essere ricondotti nell'ambito dell'espropriazione forzata, perché questa pacificamente ha inizio solo con il pignoramento *ex art. 491 c.p.c.*; d'altro canto, non appare corretto ricondurli *tout court* nell'ambito delle misure cautelari classiche, apparendo molto sfumati, nel caso di specie, i caratteri tipici (provvisorietà e strumentalità) delle misure cautelari.

Provando a tirare le fila del discorso, si è dell'avviso che, pur non

⁽¹⁰⁵⁾ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Ipoteca e fermo nella riscossione: tra salvaguardia dell'interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 427 ss.

⁽¹⁰⁶⁾ M. BRUZZONE, *I vizi della notifica dei «fermi di veicoli» e delle «iscrizioni ipotecarie»*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 3717 ss.; G. INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 778 ss.

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr. S.M. MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *La riscossione dei tributi* (a cura di A. COMELLI, C. GLENDI), Milano, 2010, p. 158, e note bibliografiche ivi riportate.

potendo inquadrare i provvedimenti in discorso nell'alveo delle misure cautelari classiche, queste tuttavia possano essere considerate come misure cautelari "atipiche", nel senso che tali istituti non hanno né natura esecutiva né pienamente natura cautelare, potendo essere considerati quali strumenti di "pressione" sul debitore al fine di favorire l'adempimento spontaneo dello stesso ⁽¹⁰⁸⁾.

Tali provvedimenti potrebbero essere considerati quali misure cautelari specifiche e particolari, costruite sulla base dell'interesse pubblico, della natura pubblicistica del rapporto fisco-contribuente e dell'assetto della riscossione tributaria. In questo senso, i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* potrebbero essere rinvenuti, rispettivamente, nella fondatezza del diritto di credito vantato dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente e nel pericolo che questi possa sottrarre i beni alla riscossione ⁽¹⁰⁹⁾.

7. *Il diritto ad una buona amministrazione ed i provvedimenti cautelari di fermo e ipoteca: le garanzie procedurali del contribuente.*

Come già segnalato in precedenza, gli artt. 86 e 77, d.p.r. 602/1973, contengono alcune specifiche disposizioni che assicurano al contribuente destinatario dei provvedimenti di fermo e ipoteca un buon grado di tutela nel corso della fase procedimentale.

Esaminando il comma 2 dell'art. 86, e il comma 2-bis dell'art. 77, d.p.r. 602/1973, si nota come tali disposizioni codifichino, in qualche modo, un diritto del contribuente ad essere ascoltato prima che venga adottato il provvedimento amministrativo che potenzialmente gli rechi pregiudizio.

In questo modo, sembra essere stato affermato, con riferimento ai provvedimenti *de quibus*, quel diritto ad una buona amministrazione contenuto nell'art. 41, co. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale, in maniera oggettivamente più stringente

⁽¹⁰⁸⁾ Secondo S. CANNIZZARO, *Il fermo dei beni mobili registrati e l'ipoteca nella fase della riscossione dei tributi: una difficile ricostruzione sistematica*, in *La riscossione dei tributi* (a cura di A. COMELLI, C. GLENDI), Milano, 2010, p. 181, l'art. 86 d.p.r. 602/1973, assolve pienamente alla funzione cui è deputata, la quale consiste nell'indurre coartatamente il debitore al pagamento spontaneo. Si tratta, in altre parole, di uno strumento autonomo di coazione finalizzato all'esecuzione indiretta del credito.

⁽¹⁰⁹⁾ Come sottolinea C. BUCCICO, *op. cit.*, p. 81, se si assume che il provvedimento di fermo abbia natura cautelare, il contribuente potrà eccepire, oltre ad aspetti attinenti alla inefficacia del titolo esecutivo, l'inesistenza di comportamenti dai quali possa desumersi l'intenzione di sottrarsi al pagamento del credito, al fine di ottenere la caducazione di tali misure e la rimozione dei loro effetti.

rispetto ai principi affermati dalla Corte di Giustizia UE ⁽¹¹⁰⁾, assicura un bilanciamento tra diritti soggettivi del cittadino e potere pubblico.

Si può affermare, pertanto, che il Legislatore italiano, in ossequio al disposto di cui all'art. 4, co. 3, del Trattato sull'Unione Europea, sia intervenuto, con riferimento ai procedimenti amministrativi relativi al fermo e all'ipoteca, adempiendo agli obblighi e agevolando l'esercizio dei diritti previsti nel menzionato art. 41, non essendo necessario, pertanto, in questo contesto, "scomodare" la disposizione generale di cui all'art. 6, co. 2, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si tratta, a questo punto, di esaminare le modalità attraverso le quali viene assicurata l'effettività del rispetto del diritto dei contribuenti ad essere preventivamente ascoltati, sia nelle ipotesi di fermo amministrativo sia nelle ipotesi di ipoteca esattoriale.

Con riferimento al fermo amministrativo, la disposizione originaria di cui all'art. 86, d.p.r. 602/1973, non prevedeva alcun obbligo di comunicazione preventiva del relativo provvedimento.

Tale lacuna legislativa era stata, dapprima, colmata in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate ⁽¹¹¹⁾, e, solo successivamente, trasposta in una specifica disposizione del citato art. 86 (*id est*, il comma 2) ⁽¹¹²⁾.

Si tratta di una comunicazione preventiva di avvio della procedura di iscrizione del provvedimento di fermo (già adottato, in realtà) nei registri mobiliari, contenente l'avvertimento che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro trenta giorni, "il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo, senza ulteriore comunicazione".

Per quanto riguarda l'ipoteca esattoriale, invece, un'importanza pregnante la assume la disposizione di cui al comma 2-bis dell'art. 77, d.p.r. 602/1973, la quale, introdotta con il d.l. 13 maggio 2011, n. 70, ha codificato l'obbligo di comunicazione preventiva di iscrizione di ipoteca immobiliare, modificando sostanzialmente la procedura previgente in forza della quale era legittima l'emissione del provvedimento di ipoteca *insciente domino*.

Già da una prima disamina delle norme menzionate, si nota come, da un punto di vista procedimentale, gli istituti del fermo e dell'ipoteca siano profondamente differenti.

⁽¹¹⁰⁾ Come, difatti, sottolinea M. PIERRO, *op. cit.*, p. 119, il "diritto ad essere ascoltati è limitato dall'art. 41 CED ai soli casi in cui l'Amministrazione possa adottare un provvedimento limitativo o restrittivo della sfera giuridica del suo destinatario, mentre la giurisprudenza ritiene che tale facoltà debba essere estesa a tutti i provvedimenti amministrativi, anche a quelli che danno luogo ad un provvedimento di carattere autorizzatorio".

⁽¹¹¹⁾ Cfr. Comunicato Stampa, Ufficio Relazioni Esterne, 9 aprile 2003, n. 57413 e Ris. min., 9 gennaio 2006, n. 2/E.

⁽¹¹²⁾ La codificazione dell'obbligo di comunicazione preventiva di esecuzione del fermo amministrativo è stata operata dal d.l. 21 giugno 2013, n. 69, conv. con modif. nella legge 9 agosto 2013, n. 98.

Nel caso del fermo amministrativo, è previsto l'obbligo di comunicazione preventiva dell'eventualità che, in mancanza del pagamento da parte del debitore, il fermo — che, invero, ha già assunto i caratteri della provvedimentalità, essendo stato comunicato, in forza dell'art. 86, co. 1, d.p.r. 602/1973, a vari soggetti quali la Direzione regionale delle entrate e alla Regione di residenza — verrà iscritto nei registi mobiliari.

Nel caso dell'ipoteca esattoriale, a ben vedere, non è previsto dall'art. 77, d.p.r. 602/1973, l'obbligo di comunicazione della già avvenuta iscrizione di ipoteca (il cui obbligo, tuttavia, è stato previsto a norma dell'art. 6, co. 1, Statuto del contribuente), prevedendosi, invece, la comunicazione preventiva contenente l'avviso che l'iscrizione ipotecaria si perfezionerà (e, dunque, assumerà i caratteri della provvedimentalità) solo ed esclusivamente in mancanza del pagamento delle somme dovute ⁽¹¹³⁾.

Nel caso dell'ipoteca esattoriale, l'obbligo di comunicazione dell'iscrizione ipotecaria è stato in ogni caso affermato dalla Suprema Corte in una recente pronuncia ⁽¹¹⁴⁾, nella quale è stato precisato che l'imprescindibilità della comunicazione ipotecaria, discendendo dalla natura di atto impugnabile, ai sensi dell'art. 19, lett. *e-bis*), d.lgs. 546/1992, dell'iscrizione ipotecaria, deve essere effettuata a norma dell'art. 6, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui l'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, e dell'art. 17, dello Statuto, secondo cui le disposizioni della legge stessa si applicano anche nei confronti dei soggetti che rivestono la qualifica di concessionarie di organi diretti dell'amministrazione finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi di qualunque natura.

In questo contesto si inserisce la nota sentenza ⁽¹¹⁵⁾ delle Sezioni Unite della Cassazione che, proprio con riferimento ai provvedimenti cautelari in discorso, ha affrontato il tema del contraddittorio endoprocedimentale e la sua elevazione, in forza anche dei principi euro-unitari esistenti in materia, a principio generale del sistema tributario.

⁽¹¹³⁾ Come sottolineato da G. GLENDI, *Note critiche alla teoria giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, VI, 2018, p. 2565, l'Agente della riscossione, nel caso dell'ipoteca esattoriale, invia al contribuente due atti, ossia il preavviso e, successivamente, l'avviso di avvenuta iscrizione di ipoteca.

⁽¹¹⁴⁾ Cfr. Cass., 28 ottobre 2016, n. 21852.

⁽¹¹⁵⁾ Il riferimento è alla nota sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con nota di A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, p. 20593 ss. Sull'argomento si v. F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, p. 937 ss. Dello stesso avviso è Cass., 12 febbraio 2016, n. 2879; Id., 5 settembre 2016, n. 17612; Id., 10 gennaio 2017, n. 380; Id., 3 aprile 2018, n. 8101; Id., 4 aprile 2018, n. 8323; Id., 4 aprile 2018, n. 8324; Id., 9 aprile 2018, n. 8617.

Tale pronuncia ha avuto un impatto significativo, soprattutto in termini di disquisizione dottrinarie e attenzione da parte degli studiosi, perché, essendo densa di contenuti, sembrava aver spianato la strada per il riconoscimento di un diritto del contribuente ad essere ascoltato in via preventiva dall'Amministrazione finanziaria in tutti i casi in cui venisse avviato un qualsiasi procedimento tributario.

Più precisamente, all'interno della citata pronuncia sono state svolte alcune riflessioni dal Supremo Consesso, le quali si appalesano alcune condivisibili, altre contraddittorie, altre ancora (decisamente) utopistiche.

Innanzitutto, è stato precisato che sia il fermo amministrativo sia l'ipoteca esattoriale non sono inquadrabili quali mezzi preordinati all'espropriazione forzata, con conseguente inapplicabilità dell'art. 50, co. 2, d.p.r. 602/1973, il quale, come noto, impone all'Amministrazione finanziaria di notificare un avviso di intimazione ad adempiere nel caso in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento esecutivo.

In maniera non condivisibile ⁽¹¹⁶⁾, invece, le Sezioni Unite hanno avallato un consolidato orientamento giurisprudenziale che ritiene percorribile la soluzione della sostanziale equiparabilità normativa dell'iscrizione di ipoteca a quella del fermo amministrativo di beni mobili.

Tale tesi non è sostenibile sulla base della lettura delle norme rilevanti effettuata sopra: nel caso dell'ipoteca esattoriale, come detto, questa viene in essere al momento dell'iscrizione nei registri immobiliari, e questo, tra l'altro, rappresenta l'unico eventuale atto impugnabile ⁽¹¹⁷⁾ ai sensi dell'art. 19, lett. *e-bis*), d.lgs. 546/1992; diversamente, nel caso di fermo amministrativo, questo assume i caratteri della provvedimentalità ben prima che venga notificata la comunicazione preventiva prevista dall'art. 86, co. 2, d.p.r. 602/1973, la quale rappresenta, dunque, non un atto facoltativamente impugnabile, ma l'unico atto obbligatoriamente impugnabile, a pena di definitività del fermo stesso.

Venendo poi al profilo dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'iscrizione ipotecaria nei confronti del destinatario del provvedimento, qui

⁽¹¹⁶⁾ Già G. GLENDI, *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 546 ss., aveva criticato l'impostazione giurisprudenziale secondo cui fermo e ipoteca siano equiparabili da un punto di vista normativo.

⁽¹¹⁷⁾ Sul punto, cfr. Cass., 2 novembre 2017, n. 26129, con cui è stata chiarita la netta distinzione tra il preavviso di ipoteca, che legittima l'impugnazione, ma solo in via facoltativa, e l'iscrizione ipotecaria, atto che si perfeziona con la notificazione di avvenuta iscrizione, da cui decorre il termine per impugnare a pena di definitività. Tale pronuncia è stata commentata da G. GLENDI, *op. cit.*, p. 546 ss., per quanto riguarda il tema degli atti impugnabili e facoltativamente impugnabili innanzi al giudice tributario, si veda. C. GLENDI, *Commento all'art. 19, d.lgs. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO, C. GLENDI, Milano, 2017, p. 299 ss.

le Sezioni Unite travalicano il *thema decidendum* e affermano un principio di diritto che dalla dottrina è stato salutato con particolare favore.

In particolare, è stato sostenuto che, al di là delle norme specifiche di settore che espressamente regolamentano il contraddittorio preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, come accade proprio nella fattispecie dell'iscrizione ipotecaria, ogni pretesa tributaria trova la sua legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio nella fase "precontenziosa" o "endoprocedimentale".

Non si può che pervenire a tale soluzione interpretativa, sottolinea la Suprema Corte, se solo si prendono in considerazione le norme costituzionali ed euro-unitarie che in tal guisa depongono. Il riferimento è, da un punto di vista costituzionale, da ricercare nell'art. 24 Cost., il quale, come noto, presidia l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, mentre, da un punto di vista euro-unitario, i riferimenti sono contenuti sia in alcune pronunce della Corte di Giustizia UE ⁽¹¹⁸⁾ sia negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, nonché nell'art. 41 della medesima Carta, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione.

Con riferimento al tema del contraddittorio endoprocedimentale, è altrettanto noto come gli animi entusiasti degli operatori all'indomani della pubblicazione della citata sentenza delle Sezioni Unite del 2014 siano stati sedati dalle stesse Sezioni Unite ⁽¹¹⁹⁾, le quali, a breve distanza dalla pronuncia del 2014 ⁽¹²⁰⁾, hanno sconfessato la tesi della generalizzata

⁽¹¹⁸⁾ Il riferimento è alla CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*, ECLI:EU:C:2008:7; Id., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, ECLI:EU:C:2014:2041, con nota di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2536 ss.; R. IAIA, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2014, p. 838 ss.

⁽¹¹⁹⁾ Cfr. Cass., S.U., 9 dicembre 2015, n. 24825, con nota fortemente critica di M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 479 ss.; D. STEVANATO, R. LUPI, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 383 ss.; A. LOVISOLO, *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, II, p. 719 ss.; A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, II, p. 732 ss.

⁽¹²⁰⁾ Nonostante una sensibile apertura anche da parte della Corte costituzionale, con la sent. n. 152 del 7 luglio 2015, all'affermazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale quale principio immanente al sistema tributario. Tale pronuncia è stata commentata da: M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2015, p. 741 ss.; A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 4506 ss.; Id., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto*, in *Giur. cost.*, 2015, p. 1182 ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1217 ss.; G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell'abuso da "diritto vivente"*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1213 ss.; F. TUNDO, *La Corte costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015.

previsione di un obbligo di instaurare una fase di contraddittorio preventivo, prima della notifica di un qualsiasi provvedimento tributario lesivo della sfera giuridica del contribuente ⁽¹²¹⁾.

La ormai quasi pacifica accettazione che, almeno ad oggi, non è possibile sostenere la sussistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo da attivare in qualsiasi procedimento tributario (a meno che non si tratti di tributi armonizzati), ha un rilievo non indifferente ai fini della presente indagine, perché pone l'interprete (per le ragioni che si enunceranno in conclusione) innanzi ad una constatazione: seppur i provvedimenti di fermo e ipoteca siano stati trattati congiuntamente dalla giurisprudenza e dalla dottrina negli ultimi decenni, in realtà i due istituti sono differenti tra loro, soprattutto (per quel che qui rileva) con riferimento al riconoscimento di un diritto ad una buona amministrazione, nella sua declinazione di diritto ad essere ascoltati in via preventiva, riscontrabile solo nel caso di iscrizione ipotecaria e non anche nel caso di fermo amministrativo.

8. Osservazioni conclusive e prospettive di riforma.

Al termine della disamina effettuata alcuni concetti dovrebbero essere chiari e sufficientemente pacifici: *i*) i provvedimenti di fermo e ipoteca non possono essere (più) inquadrati quali "atti dell'esecuzione" perché questa ha inizio sempre e solo con il pignoramento *ex art.* 491 c.p.c.; *ii*) i provvedimenti *de quibus* assolvono in linea generale ad una funzione latamente cautelare, in quanto consentono all'Amministrazione finanziaria (*rectius*, Agente della Riscossione) di tutelarsi dal rischio di perdere la garanzia del proprio credito anche se, nel contempo, fungono da strumento di pressione per indurre il contribuente ad adempire spontaneamente all'obbligazione tributaria; *iii*) si tratta di provvedimenti che, limitando o comprimendo i diritti proprietari dei destinatari, incidono nella loro sfera giuridica e sono suscettibili, pertanto, di impugnazione innanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, lettere *e-bis*) ed *e-ter*), d.lgs. 546/1992.

⁽¹²¹⁾ Per un approfondimento del tema del contraddittorio endoprocedimentale anche in altri ambiti del diritto tributario (vedi abuso del diritto) sia consentito il rinvio a G. CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, p. 1838 ss., e bibliografia ivi citata; ID., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2016, p. 1575 ss. Si vedano anche i recenti contributi di: A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 176 ss.; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 11 ss.; A. LOVISOLO, *La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati emessi a seguito di "verifica"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, IV, p. 1632, ss.

Ciò che tuttavia va evidenziato è che, da una lettura superficiale delle norme, i menzionati provvedimenti appaiono perfettamente allineati in punto di individuazione delle garanzie procedurali riconosciute al destinatario, in quanto sembrerebbe regolamentato, in qualche modo, negli artt. 86, co. 2, e 77, co. 2-bis, d.p.r. 602/1973, una forma di contraddittorio preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nel pieno rispetto, pertanto, non solo degli artt. 25 e 97 Cost., ma anche del diritto di promanazione euro-unitaria ad una buona amministrazione contenuto nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Se le cose stessero in questi termini, non sarebbe necessario ricercare in via esegetica nessuna modalità attraverso cui garantire nell'ordinamento interno l'effettività del rispetto dei principi euro-unitari, e, in specie, il diritto ad una buona amministrazione: sarebbero invero le norme specifiche di settore ad assicurarlo.

Tale ragionamento, però, è vero fintanto che si esamini l'istituto dell'ipoteca esattoriale.

In tale ipotesi, difatti, come visto prima, è individuabile sia il c.d. atto autoritativo tipico, ossia la comunicazione di avvenuta iscrizione ipotecaria, sia — come anche affermato dalla Suprema Corte ⁽¹²²⁾ — il preavviso da inviare, in ossequio al disposto di cui all'art. 6, Statuto dei diritti del contribuente, al fine di consentire l'attivazione del contraddittorio endo-procedimentale tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Diversamente, come anche in questo caso rilevato prima, nel caso di fermo amministrativo di beni mobili registrati non vi è lo spazio per individuare una sorta di preavviso impugnabile in via facoltativa, in quanto al contribuente è solo assicurata la comunicazione preventiva della potenziale “messa in esecuzione” (iscrizione del provvedimento di fermo nel registro dei beni mobiliari) di un atto ⁽¹²³⁾ che ha già assunto i caratteri della provvedimentalità ⁽¹²⁴⁾ e che, peraltro, è stato già comunicato ai soggetti di cui al comma 1 dell'art. 86, d.p.r. 602/1973.

⁽¹²²⁾ Cfr. Cass., 2 novembre 2017, n. 26129; Id., 28 ottobre 2016, n. 21852, le quali, peraltro, ammettono anche l'impugnazione in via facoltativa del preavviso.

⁽¹²³⁾ Come sottolineato da G. GLENDI, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, cit., p. 2569, « il riformulato 2° comma dell'art. 86 del d.p.r. 602, infatti, menzionando un solo atto da notificare al contribuente denominato “comunicazione preventiva” non offre indicazioni precise circa l'individuazione dell'atto impugnabile tipico (...) ».

⁽¹²⁴⁾ L'impossibilità di equiparare la “situazione normativa” tra l'iscrizione di ipoteca e il fermo è stata sostenuta da G. GLENDI, *La Cassazione fa chiarezza sull'atto impugnabile tipico in tema di iscrizione ipotecaria*, cit., p. 546 ss., la quale sottolinea che, mentre per l'ipoteca esattoriale il ruolo o l'atto impositivo costituiscono il titolo per la sua iscrizione, sicché l'ipoteca viene in essere al momento dell'inserimento della nota di iscrizione nei registri immobiliari, il fermo dei beni mobili registrati, invece, assume una sua connotazione provvedimentale ancor prima della sua iscrizione.; Id., *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, cit., p. 2571, nel quale l'Autore chiarisce che “(...) si deve, allora, riconoscere che l'atto impugnabile tipico è il provvedimento di fermo, notificato per il tramite della c.d. comunicazione preventiva, e, se

Per questa ragione, l'art. 86, d.p.r. 602/1973, non assicura, quale norma specifica di settore, l'effettività del rispetto dei principi euro-unitari, e, in specie, il diritto ad una buona amministrazione; una lacuna che, come detto, non è nemmeno colmabile facendo ricorso ad alcun principio immanente nel sistema tributario relativo all'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo in tutti i procedimenti tributari, il quale, in buona sostanza, non esiste.

Viene in rilievo, dunque, una discrasia in termini di effettività di applicazione dei principi euro-unitari anche nel caso di provvedimenti, ossia quelli di ipoteca e di fermo, che, sebbene differenti in taluni aspetti strutturali, condividono tuttavia una natura latamente cautelare in favore dell'Amministrazione finanziaria.

Appare fortemente incoerente che il contribuente si trovi a vedere le proprie garanzie procedurali diversamente modulate in base al tipo di provvedimento che l'Amministrazione finanziaria ritiene di adottare, se fermo di beni mobili registrati ovvero di ipoteca.

Per tale ragione si auspica che, anche con riferimento all'istituto del fermo amministrativo, si intervenga o in via legislativa, modificando l'art. 86, d.p.r. 602/1973, con la previsione di una comunicazione che sia preventiva al momento in cui il fermo di bene mobile acquisisca i caratteri della provvedimentalità, e, dunque, garantisca un effettivo contraddittorio endoprocedimentale, o (quantomeno) in via interpretativa, attraverso un intervento della giurisprudenza di legittimità che distingua tra preavviso di fermo e iscrizione del provvedimento nei registri dei beni mobili registrati, alla stregua di quanto accade nel caso dell'ipoteca.

Fintanto che non perverranno gli auspicati chiarimenti, non è possibile sostenere che la disciplina di settore del fermo amministrativo sia perfettamente conformata al diritto di promanazione euro-unitaria ad una buona amministrazione ex art. 41, nella sua declinazione del diritto ad essere ascoltati in via preventiva rispetto all'emissione del provvedimento potenzialmente lesivo della sfera giuridica del destinatario; ed in questo caso, viste le riportate resistenze manifestate dalla giurisprudenza di legittimità nazionale, appare arduo (se non da un punto di vista teorico) cogliere una manifestazione concreta del diritto ad una buona amministrazione nel caso di fermo amministrativo di beni mobili registrati, sostenendone l'applicazione diretta in forza del disposto di cui all'art. 1, l. 241/1990.

Non va dimenticato, difatti, che rimane a disposizione degli organi giurisdizionali la possibilità di negare l'applicazione alla materia tributaria dei principi generali in tema di giusto procedimento amministrativo, sia di

così è, come non è prospettabile il contraddittorio preventivo obbligatorio, non è neppure prospettabile la sussistenza di una qualche manifestazione di pretesa anticipata facoltativamente impugnabile”.

promanazione euro-unitaria sia di quelli contenuti nella legge generale sul procedimento amministrativo, facendo leva su un'interpretazione "strumentalizzata" dell'art. 13, l. 241/1990, che consenta di continuare ad arginare la "*vis expansiva delle garanzie del contribuente*" ⁽¹²⁵⁾.

(125) Così M. PIERRO, *op. cit.*, p. 128.

Il diritto ad una buona amministrazione fissa lo *standard* minimo di garanzie procedurali indispensabili per assicurare il "giusto procedimento". La buona amministrazione, già oggetto di un principio generale elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla base delle indicazioni comuni provenienti dalle Costituzioni dei Paesi dell'Unione Europea, da indicazione di 'valore programmatico' – dovere di risultato a favore della collettività – diventa oggetto di un diritto del singolo ad "una buona amministrazione", ossia ad una decisione imparziale, equa e tempestiva.

In questo volume vengono individuati il contenuto e la portata sia del diritto ad una buona amministrazione, sia del principio di buona amministrazione, e se ne esplorano i differenti ambiti di applicazione nel diritto tributario alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia e delle Corti nazionali.

L'indagine investe il giusto procedimento, il contraddittorio, il diritto all'informazione, il diritto di accesso, l'obbligo di motivazione, l'invalidità degli atti e il diritto al risarcimento del danno. Per poi estendersi al rapporto tra la buona amministrazione e l'interpretazione della norma tributaria e gli interpelli, la *tax compliance*, l'istruttoria procedimentale, la riscossione nazionale e internazionale, gli strumenti di definizione anticipata del rapporto tributario, i provvedimenti cautelari e i procedimenti di risoluzione amichevole delle controversie fiscali internazionali.

Lesito è sorprendente. Pur nella diversità di opinioni, ne emerge un quadro compiuto che evidenzia la complessità e l'unicità dell'ordinamento tributario il quale, più di altri, richiede che le garanzie e le tutele per l'amministrato, compendiate nel 'diritto ad una buona amministrazione', siano riconosciute normativamente.

MARIA PIERRO, professore ordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi dell'Insubria. Autore di due monografie (*Beni e servizi nel diritto tributario* - 2003; *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria* - 2013) e di numerosi saggi e articoli di diritto tributario. Docente anche in vari Dottorati di ricerca, Master, Corsi di formazione e di perfezionamento.

€ 45,00
024208849

ISBN 978-88-28-81821-2



9 788828 818212