

Ar2

Samuele Donatelli

**La funzione impositiva nell'accertamento
integrativo e modificativo**

Studi preliminari



Copyright © MMXII
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Raffaele Garofalo, 133/ A-B
00173 Roma
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-5353-9

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: ottobre 2012

*a mio padre che è sempre con me...
e a mia madre*

Indice

11 *Modalità scientifica della ricerca*

13 Capitolo I

Profili storici della successione ed integrazione degli atti impositivi

1.1. Potere di integrazione degli atti impositivi nell'art. 43 del T.U. del 1887, 13 – 1.2. (*Segue*): nell'art. 36 del R.D.L. del 1936, 17 – 1.3. (*Segue*): negli articoli 3 e 5 della legge n. 1 del 5 gennaio 1956, 20 – 1.4. (*Segue*): nell'art. 35 del Tuid, 22 – 1.5. Necessità di utilizzare, *cum grano salis*, l'elaborazione dottrinale sorta durante la vigenza delle precedenti formulazioni della norma, 26 – 1.6. La mutata funzione dell'avviso di accertamento nella fase di attuazione del tributo come motivo di cautela nell'utilizzo di alcune delle precedenti elaborazioni dottrinali, 29 – 1.7. (*Segue*):, 32 – 1.8. (*Segue*):, 35 – 1.9. Superamento dei principi di unicità e globalità dell'accertamento come ulteriore ragione di cautela nell'utilizzo dei risultati esegetici raggiunti dalle precedenti elaborazioni dottrinali, 37 – 1.10. Modalità di utilizzo dei risultati dottrinali raggiunti, 39 – 1.11. Individuazione di alcuni riflessi di teoria generale implicati dallo studio della integrazione e modificazione dell'accertamento, 40 – 1.12. Precisazioni sul tema della ricerca, 42.

45 Capitolo II

La connessione tra capacità contributiva, presupposto di imposta e funzione di accertamento quale elemento essenziale per uno studio sistematico del rapporto tra più atti impositivi

2.1. Individuazione del fulcro della ricerca, 46 – 2.2. Impostazione della teoria dichiarativa e di quella costitutiva nello studio del presupposto di imposta, 48 – 2.3. Inadeguatezza dello studio del presupposto nell'ottica "statica" della nascita della obbligazione tributaria, 52 – 2.4. . . . e nell'ottica della nascita di un "procedimento amministrativo tributario" che realizzi una *reductio ad unum* della fase di attuazione del tributo, 57 – 2.5. La rilevanza sistematica del procedimento, inteso in maniera atecnica, nella attuazione della norma tributaria, 62 – 2.6. (*Segue*):, 69 – 2.7. Il procedimento come manifestazione della funzione impositiva, 72 – 2.8. Il

carattere autoritativo dell'avviso di accertamento che gemma dalla funzione impositiva, 75 – 2.9. L'accertamento esecutivo e la sua manifesta autoritatività, 77 – 2.10. Le interrelazioni tra capacità contributiva, presupposto del tributo ed accertamento, 79 – 2.11. (*Segue*); 84 – 2.12. Errore di prospettiva commesso nello studio del rapporto tra accertamento originario e accertamento integrativo o modificativo, 91 – 2.13. Superamento dei principi di “unicità” e “globalità” dell'accertamento, 95 – 2.14. (*Segue*): negazione della validità della tesi che individua, nell'attuale sistema normativo, una abrogazione tacita delle norme in tema di accertamento integrativo e modificativo, 98 – 2.15. (*Segue*): critica alle suddette impostazioni teoriche, 101 – 2.16. (*Segue*); 104 – 2.17. (*Segue*); 108 – 2.18. (*Segue*): confutazione delle tesi che ritengono inapplicabili all'accertamento parziale le norme sull'integrazione o modificazione, 109 – 2.19. ... (*Segue*), 114 – 2.20. (*segue*), 118 – 2.21. Conclusioni in ordine all'attuale applicazione delle norme sugli accertamenti integrativi o modificativi, 119.

123 Capitolo III

Studio delle teorie generate dall'analisi del rapporto tra accertamento originario e accertamento integrativo o modificativo

3.1. Vigenti disposizioni normative in tema di accertamento integrativo e modificativo, 124 – 3.2. (*Segue*): superamento della differenza tra le due norme, 128 – 3.3. Introduzione ad un fondamentale profilo della ricerca: il rapporto tra accertamento originario ed accertamento successivo, 130 – 3.4. La teoria del rapporto di sostituzione–annullamento, 134 – 3.5. (*Segue*): teoria del rapporto di sostituzione annullamento secondo il modello del procedimento amministrativo tributario, 139 – 3.6. La teoria del rapporto di autonomia e complementarietà, 141 – 3.7. Teoria che sostiene il superamento della problematica del rapporto tra l'atto originario e l'accertamento integrativo o modificativo, 146 – 3.8. L'errore metodologico commesso nello studio degli accertamenti integrativi e modificativi, 149 – 3.9. (*Segue*): necessità di scindere lo studio delle due tipologie di accertamento. Individuazione della “fattispecie della integrazione”, 151 – 3.10. (*Segue*): individuazione della “fattispecie della modificazione”, 154 – 3.11. Parziale correttezza della teoria del rapporto di sostituzione–annullamento tra accertamento modificativo ed accertamento originario, 159 – 3.12. (*Segue*)critica alla tesi della complementarietà ed autonomia nell'accertamento modificativo, 164 – 3.13. Parziale correttezza della teoria del rapporto di autonomia e complementarietà tra accertamento integrativo ed accertamento originario, 166 – 3.14. (*Segue*)critica alla teoria del rapporto di sostituzione annullamento nell'accertamento integrativo, 168.

- 177 **Capitolo IV**
*Rilevanza del presupposto di imposta e della funzione impositiva
nello studio del rapporto tra più atti impositivi*
- 4.1. Prima conclusione della ricerca: necessità di studiare la successione degli atti di accertamento focalizzando l'attenzione sul presupposto di imposta, 177 – 4.2. Seconda conclusione della ricerca: rilevanza dello studio della “funzione impositiva”, 180 – 4.3. La “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” come elemento qualificante la funzione impositiva, 183 – 4.4. La “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi” come momento di tutela del contribuente, 188 – 4.5. ... (*Segue*), 195.
- 203 **Capitolo V**
Bibliografia

Modalità scientifica della ricerca

Lo studio della successione di più avvisi di accertamento tesi alla esatta individuazione del presupposto del tributo, in relazione al medesimo periodo di imposta, ha rappresentato uno degli argomenti sui quali la dottrina ha sempre concentrato una particolare attenzione per due ordini di ragioni.

In primo luogo per la centralità che nello studio del diritto tributario ha avuto, sin dalla metà del secolo scorso, l'atto di accertamento tributario; in secondo luogo per le forti speculazioni teoriche cui si presta l'analisi di più atti impositivi in ordine alla natura legale o provvedimentale della obbligazione tributaria.

Con riferimento a questo secondo profilo una parte della dottrina che ha affrontato lo studio dell'accertamento integrativo o modificativo lo ha fatto in un'ottica che ha tenuto presente, come imprescindibile punto di avvio della indagine, la genesi della obbligazione tributaria.

Per cui l'inquadramento delle problematiche che scaturiscono dalla successione di più atti impositivi — come, ad esempio, i rapporti e gli effetti che intercorrono tra i vari atti — ha risentito di questo *modus procedendi*.

Con la conseguenza che la dottrina che individua il carattere provvedimentale dell'atto impositivo (costitutivo della obbligazione tributaria) che scaturisce da un unico presupposto di imposta non ha potuto che, coerentemente con la premessa, riconoscere in tema di accertamenti integrativi o modificativi nel secondo atto impositivo notificato al contribuente un provvedimento in autotutela dell'atto emesso in precedenza.

Ciò perché ad un unico presupposto del tributo non può che conseguire una sola obbligazione tributaria, e quindi un solo atto impositivo costitutivo di effetti.

Tuttavia non sono mancate impostazioni che in questa stessa corrente di pensiero, sganciandosi dalle influenze legate alla necessaria

coerenza di dover collegare ad un solo presupposto un solo atto impositivo costitutivo di effetti obbligatori, non hanno individuato nel secondo avviso di accertamento un provvedimento in autotutela del primo.

Ora, si è fatta questa breve digressione per dimostrare come una indagine dell'argomento che prescindendo dal momento genetico della obbligazione tributaria è percorribile.

Dunque, tanto se ci si pone nell'ottica delle ricostruzioni della teoria dichiarativa quanto di quella della teoria costitutiva, la ricerca che si attuerà nel presente lavoro studierà la successione di più atti impositivi nel suo aspetto dinamico che è teleologicamente diretto alla corretta qualificazione e quantificazione del presupposto di imposta realizzato dal contribuente.

Ancora una precisazione di fondamentale importanza.

Nella presente ricerca abbiamo cercato di attenerci, al fine di render vivi, a due insegnamenti: quello del Prof. Enrico Allorio e quello del Prof. Gian Antonio Micheli.

Del primo abbiamo sentito il bisogno di far nostra l'"insofferenza scientifica" per le teorie e le classificazioni che si prestano solo ad elucubranti e sterili discettazioni accademiche; una teoria, secondo il Maestro, doveva avere, per essere dimostrata, un riscontro concreto.

Del secondo abbiamo fatto nostro il suggerimento, contenuto in una celebre prefazione ad un'opera da lui curata, di procedere "alla revisione degli strumenti vecchi ed in parte ormai logori del diritto tributario... per... capire più chiaramente la meccanica delle norme tributarie e, quindi, in definitiva,... per... intendere le norme stesse in modo più aderente al loro intimo contenuto".

Profili storici della successione ed integrazione degli atti impositivi

Limiti e modalità di utilizzo dei risultati ermeneutici raggiunti

SOMMARIO: 1.1. Potere di integrazione degli atti impositivi nell'art. 43 del T.U. del 1887, 13 – 1.2. (*Segue*): nell'art. 36 del R.D.L. del 1936, 17 – 1.3. (*Segue*): negli articoli 3 e 5 della legge n. 1 del 5 gennaio 1956, 20 – 1.4. (*Segue*): nell'art. 35 del Tuid, 22 – 1.5. Necessità di utilizzare, *cum grano salis*, l'elaborazione dottrinale sorta durante la vigenza delle precedenti formulazioni della norma, 26 – 1.6. La mutata funzione dell'avviso di accertamento nella fase di attuazione del tributo come motivo di cautela nell'utilizzo di alcune delle precedenti elaborazioni dottrinali, 29 – 1.7. (*Segue*):, 32 – 1.8. (*Segue*):, 35 – 1.9. Superamento dei principi di unicità e globalità dell'accertamento come ulteriore ragione di cautela nell'utilizzo dei risultati esegetici raggiunti dalle precedenti elaborazioni dottrinali, 37 – 1.10. Modalità di utilizzo dei risultati dottrinali raggiunti, 39 – 1.11. Individuazione di alcuni riflessi di teoria generale implicati dallo studio della integrazione e modificazione dell'accertamento, 40 – 1.12. Precisazioni sul tema della ricerca, 42.

1.1. Potere di integrazione degli atti impositivi nell'art. 43 del T.U. del 1887

L'integrazione degli atti impositivi emessi dalla Amministrazione finanziaria, diretti alla esatta quantificazione della situazione-base del tributo, ha in genere costituito un potere che il legislatore ha riconosciuto all'ente impositore.

L'art. 43 del T.U. 24 agosto 1877 n. 4022 — che trovava il suo primo referente nell'art. 2 della legge 11 agosto 1870 per i provvedimenti

finanziari all. N.¹ — consentiva alle Commissioni di prima istanza di procedere autonomamente — cioè a prescindere da qualunque sollecitazione esterna, proveniente dagli uffici delle imposte² —, e quindi non soltanto dopo la presentazione di ricorsi avanti alle stesse, all'aumento dei redditi di ricchezza mobile già accertati dalla Amministrazione finanziaria ed all'accertamento di quelli omessi³.

Come è stato autorevolmente notato il fondamento di questo potere delle Commissioni deve riporsi nell'utilizzazione, che l'ordinamento tributario ha creduto di fare, delle particolari conoscenze delle commissioni distrettuali circa la potenzialità economica dei vari contribuenti ai fini della repressione delle evasioni fiscali⁴.

1. I riferimenti normativi sul punto sono estremamente dispersivi poiché mancava una disciplina organica della materia (non bisogna dimenticare il momento storico particolare, dato che si è agli albori della unificazione d'Italia). Dunque: per l'imposta sui redditi di R.M. si veda l'art. 43 del T.U. approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4021 (successivamente modificato dall'art. 98 del Regolamento approvato con R.D. 11 luglio 1907, n. 560); per l'imposta sui fabbricati gli artt. 29 e 41 del Decreto 24 agosto 1877 n. 4024; per l'imposta sui redditi agrari art. 26 R.D. 12 marzo 1923. Per una sintesi storica attenta e completa vd: G. TREMONTI, *L'atto di accertamento tributario soggettivamente complesso*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, 476 e ss.; G. C. CROXATTO, *Natura ed effetti dell'atto di accertamento per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, in *Temi trib.*, 1962, 594 spec. 596 e ss. Per altri dettagli sui riferimenti normativi con citazioni di dottrina e giurisprudenza cfr. P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere d'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 174 nota 99.

2. In verità, fu attentamente posto in evidenza — da A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, vol. I, Reggio Emilia, 1940, 87 e ss. — come l'ipotesi che i commissari prendessero di loro l'iniziativa di aumentare i redditi accertati dall'Amministrazione finanziaria fosse al più una mera eventualità; tanto è vero che l'autorevole studioso — in questa prima opera che rappresenta, come notato da E. Allorio, un primo tentativo di sistemazione organica della disciplina del processo tributario — afferma che "... in pratica tale facoltà viene esercitata dalle Commissioni principalmente su richiesta dell'ufficio e si traduce quindi in una specie di facoltà dell'ufficio di pentirsi del proprio operato". Accadeva, in pratica, che i commissari dell'Amministrazione finanziaria sollecitassero l'esercizio del potere di integrazione attraverso le Commissioni di prima istanza pur avendo la possibilità di poterlo fare direttamente.

3. Cfr. G. TREMONTI, *L'atto di accertamento tributario soggettivamente complesso*, cit. 476, 477 e ss.

4. Testualmente E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, 275; ID., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, 218, ove l'insigne Maestro faceva notare altresì — *op. cit.*, ed., 1953, 274 — che "quando l'aumento del reddito da parte della Commissione abbia luogo in occasione della cognizione sovra un reclamo si verifica il fenomeno, teoricamente interessante, dell'estinzione del processo per effetto d'un provvedimento di giurisdizione volontaria preso dall'organo giudicante, anziché d'una decisione giurisdizionale". Il potere di integrazione dell'aumento dei redditi era strettamente correlato alla finalità di reprimere,

Il potere riconosciuto alle Commissioni era una conseguenza tanto della loro natura⁵ prevalentemente amministrativa; quanto della natura dell'atto impositivo che svolgeva il ruolo di mera liquidazione del tributo.

Quindi le Commissioni avevano il potere di aumentare (*recte*: integrare) i redditi accertati dall'Ufficio imposte sia nel caso di "reclamo" da parte del contribuente sia d'ufficio (nel caso di accertamento non contestato o definito mediante concordato^{6 7}).

già allora, il dilagante fenomeno dell'evasione fiscale: cfr. A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, Napoli, 1955, 10, 22 e spec. 48 e ss.; e L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1940, ristampa 1972, 4 e ss.

5. Vedi C. MAGNANI, *Le Commissioni tributarie*, in AA. VV., *Annuario, Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 2001, 1139 e ss. che ricorda come le Commissioni furono istituite con la legge che introdusse l'imposta di ricchezza mobile (legge 14 luglio 1864 n. 1830) al fine di compiere le operazioni necessarie per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta. Le Commissioni nacquero come organi deputati all'accertamento dell'imposta e la dottrina successiva — A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, cit., 22, 25 e ss. — insisteva proprio su questo aspetto per affermare come le Commissioni tributarie avessero natura e funzione amministrativa. Cfr. altresì A. BISCOTTO — G. OZZOLA, *Il processo tributario di accertamento*, Roma, 1961, 25 e ss. *Contra* per la natura prevalentemente giurisdizionale E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 1953, cit., 273; *Id.*, *Diritto processuale tributario*, cit., ed. 1955, 217, il quale faceva notare come "anche nel diritto tributario sono eccezionalmente affidati, a organi normalmente giurisdizionali, compiti amministrativi: si può dunque parlare di giurisdizione volontaria tributaria".

6. L'istituto del concordato tributario — che era soggetto a certe condizioni ad integrazioni o modificazioni — è fondamentale per la comprensione del tema della ricerca: sul punto si veda U. GARGIULO, *Il concordato tributario*, Napoli, 1947; C. COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948; *Id.*, *Concordato tributario*, Enc. dir., 1961, 525; E. ALLORIO — A. PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Nov.ssmo Dig. It.*, Torino, 1964, 989 e ss.; F. MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. e fin.*, 1941, I, 254. Più in generale in argomento, anche per l'accuratezza della ricerca di frastagliate fonti normative, di vario rango, e precedenti giurisprudenziali, vd. O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1903, vol. II, 348 e ss.

7. Sull'importanza del concordato O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, 1903, vol. II, cit. 348 e 349 faceva notare, con arguzia, come "... se è desiderabile in genere che le controversie si tronchino, mediante amichevole componimento, desiderabilissimo, è che specialmente si tronchino le contestazioni in materia di imposte, ove, se dall'una parte nell'interesse dell'erario si esige la maggiore possibile, speditezza, dall'altra nell'interesse dei contribuenti e della economia sociale non è mai abbastanza raccomandato, che si rechi loro il minore disturbo possibile, e quanto meno è possibile si tengano incerti ed in sospeso i loro rapporti tributari collo Stato. Quando le opposizioni, e i reclami che si fanno, appaiono in tutto od in parte ragionevoli, il miglior servizio, che dagli agenti si possa rendere allo Stato, si è quello di non resistervi, ma di adoperarsi in tutti i modi, affine di ottenere che la vertenza finisca mediante un amichevole componimento".

È proprio l'istituto della integrazione dell'accertamento ad opera della Commissione distrettuale, quando intende valersi della facoltà di accertare o aumentare i redditi, che dimostra l'originaria natura amministrativa delle Commissioni⁸.

Al fianco di questo potere di integrazione in aumento del reddito era previsto che le Commissioni non potessero più intervenire qualora non vi fosse stata contestazione tra ufficio e contribuente ed il reddito fosse stato iscritto a ruolo.

Si intravede già in questa sorta di ostacolo alla integrazione in aumento dell'imposta di ricchezza mobile, e quindi della rinnovazione della imposizione, un primo limite previsto dal legislatore: l'iscrizione a ruolo⁹.

Limite che si rinviene non nell'esercizio del potere di accertamento — che è ancora ben lontano dalle conformazioni che assume nell'attuale sistema normativo — ma nella cristallizzazione dell'imposta dovuta (rappresentata dall'iscrizione a ruolo).

Il che trova una corretta giustificazione logica nella funzione che veniva attribuita all'atto di imposizione (*recte*: accertamento) nel contesto normativo dell'epoca: mera liquidazione della situazione—base del tributo.

Ciò che per il momento preme sottolineare è che il legislatore è sensibile al timore che il contribuente sia sottoposto ad una indiscriminata reiterazione di atti impositivi; quindi in linea con la natura e la funzione attribuita all'accertamento viene individuato comunque un primo limite all'esercizio del potere impositivo.

8. Cfr. S. MUSCARÀ, *Contributo all'inquadramento sistematico dell'istituto della rinnovazione dell'atto impugnato*, in Riv. dir. fin., 1990, I, 63 spec. 82 nota 49. Sui poteri e caratteri di queste Commissioni amministrative per l'imposta di ricchezza mobile vd. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 15 e ss.

9. Questa limitazione fu introdotta con l'art. 98 del regolamento 11 luglio 1907 n. 560; in argomento, nonché sulla eccezionale possibilità di contestazione dopo l'iscrizione a ruolo, vd. in generale: O. QUARTA, *Studio sulla legge dell'imposta di ricchezza mobile*, Roma, 1883, vol. II 1611 es ss.; per riferimenti G. TREMONTI, *L'atto di accertamento tributario soggettivamente complesso*, cit., 477 e nota 10; G. C. CROXATTO *Natura ed effetti dell'atto di accertamento per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit., 596 e 597.

1.2. (Segue): nell'art. 36 del R.D.L. del 1936

Lo scenario inizia lentamente a mutare con l'introduzione dell'art. 39 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 — convertito nella legge 7 giugno 1936, n. 1016 — sulla riforma degli ordinamenti tributari¹⁰.

La norma stabiliva che la Commissione poteva esercitare il potere di integrazione¹¹ entro il "31 dicembre del secondo anno successivo a quello della definizione dell'accertamento"¹², e quindi anche dopo la scadenza del termine di decadenza per l'accertamento dei redditi da parte dell'Ufficio.

Tale disposizione non trovava applicazione nel caso di cespiti omessi dall'Ufficio, in quanto in tale ipotesi non vi era alcun atto di imposizione cui far riferimento come termine iniziale¹³; per cui si riteneva che il potere di imposizione della Commissione distrettuale durasse quanto il potere dell'ufficio impositore, cioè per tutto il termine di prescrizione¹⁴.

Questa previsione normativa risentiva chiaramente della natura amministrativa attribuita alle Commissioni¹⁵ e della funzione assegnata

10. Si veda per un dettagliato riferimento alle Relazioni ministeriali che accompagnarono questa introduzione normativa G. GRECO, *Norme relative al procedimento contenzioso tributario nella legge 5 gennaio 1956, n. 1 (art. 5, 60, 50, 51)*, in *Commento alla nuova legge sulla perequazione tributaria*, Milano, 1956, 19 spec. 20 e ss. note da 2 a 4.

11. È opportuno notare come nel tessuto normativo non si facesse ancora riferimento al concetto di "modifica" dell'atto di imposizione. Questo per certi versi può trovare spiegazione nel fatto che la funzione e l'effetto dell'atto di accertamento era quello di mera liquidazione del tributo già esattamente individuato nel *quomodo*. Per cui erano ammesse integrazioni ma non modificazioni di un presupposto di imposta già qualificato in un certo modo.

12. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., ed. 1953, 275 nota 3, evidenziava come il provvedimento in questione non richiamasse l'imposta sui fabbricati, per la quale, quindi l'innovazione normativa non poteva operare.

13. Così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., ed. 1953, 275.

14. Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 1953, 275; A. BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, cit., 88; O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, cit., vol. II, 365 e ss.; *contra* B. COCIVERA, *Guida alle imposte dirette*, Torino, 1961, 81. In argomento anche G. C. CROXATTO, *Natura ed effetti dell'atto di accertamento per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit., 596 e 597.

15. Esclusivamente amministrativa: vd. A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, cit., 25 e ss. ove viene svolta una critica serrata alla impostazione di E. ALLORIO che, come detto, riteneva che le Commissioni avessero natura giurisdizionale. Per una ricostruzione storica dei poteri amministrativi delle Commissioni, ancorché in un'ottica processuale, vd. ancora F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit. 15

all'atto di imposizione.

Sebbene la norma inibisse il potere all'ente impositore — che in maniera fisiologica si sarebbe dovuto ritenere unico titolare di quel potere — tuttavia lo riconosceva in capo alle Commissioni; e questo sulla base della constatazione che detti organi svolgessero una funzione prevalentemente amministrativa e non pienamente giurisdizionale.

Dunque vi è uno scenario nel quale non era riconosciuto in alcun modo all'Ufficio il potere di emanare un nuovo atto di imposizione nel caso in cui questi avesse avuto conoscenza di attività non dichiarate; ciò che poteva fare l'Amministrazione finanziaria era soltanto sollecitare la Commissione ad avvalersi del potere attribuitole sulla base delle disposizioni indicate¹⁶.

Anche se poteva apparire, a primo acchito, che la Commissione in tal modo fosse una *longa manu* della stessa Amministrazione, in realtà vi era un larvato profilo di terzietà nel potere attribuitole¹⁷; infatti non aveva alcun obbligo di aderire alla richiesta dell'Ufficio, e di conseguenza la possibilità o meno di integrare l'atto impositivo era frutto di un mero apprezzamento discrezionale¹⁸.

La caratteristica fondamentale di questo sistema è che la determinazione del debito di imposta aveva sempre carattere definitivo per l'Amministrazione e ciò sia nel caso di accertamento non impugnato dal contribuente, sia nel caso di definizione mediante concordato¹⁹.

Ai sensi dell' art. 31 del R.d. 8 luglio 1937 n. 1516 nel caso in cui la Commissione avesse esercitato il potere di integrare in aumen-

ma spec. 17 e ss.

16. In questo senso in giurisprudenza cfr. Comm. Centr. Imp., 26.03.1956 n. 80357, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1956, 1104. In dottrina si veda: G. C. CROXATTO, *Natura ed effetti dell'atto di accertamento per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit., 597 nota 6 ove altri riferimenti di giurisprudenza; ID., *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, 385 ss.; G. MANGIONE, *Sull'integrazione o modifica dell'atto di imposizione per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Giur. It.*, 1967, I, 1, 1063 ss.

17. Come ha notato C. GLENDI, *La giustizia tributaria in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 984, l'accertamento che veniva posto in essere dalle Commissioni era considerato come il naturale completamento in via contenziosa dell'attività accertativa operata dagli uffici.

18. Sul punto O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1920, vol. II, 645 e ss.

19. Cfr. O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1920, cit., 505 e ss.; B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, cit., 83 anche per ipotesi del tutto eccezionali di annullamento da parte dell'Ufficio; U. GARGIULO, *Il concordato tributario*, cit., 198 e ss.; F. MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, cit., 262.

to il reddito — oppure accertato *ex novo* redditi del tutto omessi — era obbligatoria la notifica di un nuovo avviso di accertamento al contribuente.

Anche questo atto impositivo era soggetto a “reclamo”²⁰ nel termine di 30 giorni innanzi alla stessa Commissione²¹.

Ora, a prescindere da ciò che le norme prevedevano nel dettaglio, il dato storico che per noi conta, nella ricerca che ci stiamo accingendo a compiere, è che vi era una commistione di ruoli e funzioni tra l'ente impositore e la Commissione distrettuale.

Il primo non poteva esercitare in integrazione il potere di accertamento che gli era fisiologicamente riconosciuto e che era connaturato al suo stesso essere; la seconda non poteva esercitare il potere amministrativo *ab origine* ma pur tuttavia poteva integrare l'atto impositivo emesso dall'Ufficio (sempre e soltanto dopo aver rilevato che ciò fosse corretto con una valutazione discrezionale) attraverso l'emissione di uno nuovo; questo secondo atto sostituitiva *in toto* quello precedente a guisa da divenire l'unico atto impositivo produttivo di effetti.

A questo punto, spostando per un attimo l'indagine dal potere degli organi coinvolti nell'esercizio del potere di integrazione degli atti impositivi, e focalizzando l'attenzione sugli atti in sé per sé, si può notare la contaminazione tra il profilo della integrazione e della relativa

20. Si noti che anche la terminologia utilizzata dal legislatore era orientata ancora nel senso di individuare una fase amministrativa piuttosto che una fase processuale vera e propria; infatti si parla di “reclamo” e non si usa invece il termine “impugnazione” dell'atto di imposizione.

21. Era altresì previsto all' 32 del R.d. cit. che la Commissione distrettuale potesse confermare, nella misura che riteneva — si può dire con una sorta di azione di accertamento sul rapporto di imposta — l'imposizione alla condizione che ciò avvenisse in base ad un titolo diverso da quello indicato nell'atto impositivo notificato al contribuente. La modifica del primigenio accertamento faceva sì che il secondo avesse la stessa natura di quello precedente. Su questo ultimo profilo si veda la sentenza della Corte di Appello di Milano, 11.03.1938—XVI, con nota di B. GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini*, in Riv. dir. fin., 1938, II, 283 e ss., ove l'autorevole Studioso confronta l'istituto anche alla luce della dottrina tedesca dell'epoca facente capo alla scuola di O. BUHLER e O. MAYER. È opportuno notare che le costruzioni teoriche di quest'ultimo autore sono state in parte recepite dalla dottrina italiana nelle elaborazioni di A. D. GIANNINI. Per una sintesi della influenza dei limiti e degli aspetti della dottrina tedesca sulle teorie di questo Autore si veda N. D'AMATI, *Accertamento tributario, (teoria generale)*, in Nov. Dig. It., App., Torino, 1980, 13 spec. 14 ss. nota 2 e 8, che spiega come tra i meriti di A. D. GIANNINI vi sia stato anche quello di individuare la storicità del pensiero degli amministrativisti tedeschi.

sostituzione²² degli atti di imposizione; questa sorta di commistione opera per effetto di organi completamente diversi.

Infatti sia la Commissione distrettuale che l'ente impositore concorrono all'unisono a determinare nell'*an* e nel *quantum* il presupposto di imposta che è finalizzato a generare l'atto di accertamento che la finalità di liquidare il tributo²³.

1.3. (Segue): negli articoli 3 e 5 della legge n. 1 del 5 gennaio 1956

Un primo vero e proprio tentativo di sistemazione organica della materia si ha ad opera della legge n. 1 del 5 gennaio 1956 c.d. legge sulla perequazione tributaria detta legge *Tremelloni*.

La disciplina vigente viene radicalmente modificata, per quanto interessa ai nostri fini, dagli artt. 3 e 5 della legge citata²⁴.

Vengono, da un lato, abrogate le disposizioni che attribuivano poteri di accertamento alla Commissione di prima istanza, e dall'altro, viene riconosciuto all'Ufficio delle imposte il potere di integrare o

22. E volendo fare un rapido parallelismo con l'attuale assetto normativo, e volendo sfiorare la nota problematica se l'avviso di accertamento integrativo o modificativo emesso per effetto della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, sostituisca oppure si aggiunga a quello emesso in precedenza, si può notare come la soluzione data all'epoca fosse nel senso della sostituzione.

23. È in questo momento storico che — secondo S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 820 spec. 821 e ss. — si inizia a creare il parallelismo tra c.d. "istruzione primaria" (o amministrativa) e l'"istruzione secondaria" (o giurisdizionale) che ha lontane radici nell'originaria natura amministrativa delle Commissioni tributarie. Nota l'Autore che nella fase amministrativa le conoscenze rilevano come "fatti" (invece che come "prove"), e il ruolo istituzionale dell'amministrazione è profondamente diverso da quello del giudice; alla cui attività soltanto (proprio in ragione della sua terzietà) dovrebbero riferirsi le regole sulla raccolta e valutazione delle prove; per un ulteriore e più ampio sviluppo di questa impostazione vd. S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in Riv. dir. trib., 2009, I, 523 e ss. Per una prospettiva che riconosce la possibilità che al procedimento di accertamento si possano riferire, in tutto o in parte, i principi dell'istruttoria processuale: cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 215 e ss., 222 spec. 511 e ss.

24. Sul profilo della integrazione degli accertamenti e del concordato in questa fattispecie normativa vd., per tutti, B. COCIVERA *Motivazione e integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956 n. 1 (art. 1-5)*, in *Commento alla nuova legge sulla perequazione tributaria*, cit., 7 e ss.; G. PROVINI, *Il riaccertamento tributario (Integrazione e modificazione degli accertamenti)*, in *Arch. fin.*, IV vol. 1957, 564 e ss.

modificare successivamente l'atto di accertamento subordinandolo il potere alla ricorrenza di determinate condizioni²⁵.

Ciò che la modifica normativa sostanzialmente compie è di ricondurre i "poteri" agli organi cui spettano; sebbene siamo ancora lontani dal riconoscere, a livello normativo, alle Commissioni natura giurisdizionale gli viene sottratto comunque un potere che è connaturato all'organo amministrativo.

Ed infatti la ragione della sottrazione del potere di integrazione in capo alle Commissioni viene giustificata sostenendo che è riconosciuta anche dalla giurisprudenza la loro natura di organi giurisdizionali, per cui risultava opportuno sottrargli le funzioni aventi carattere amministrativo²⁶.

Inoltre il potere delle Commissioni era venuto snaturandosi poiché a seguito dell'omessa pubblicazione della lista dei contribuenti, in base alle quali le Commissioni originariamente procedevano all'esame delle singole posizioni tributarie, tale potere non si esercitava normalmente che per impulso degli Uffici delle imposte²⁷.

25. Si deve evidenziare come B. COCIVERA, *Motivazione e integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956 n. 1 (art. 1-5)*, in *Commento alla nuova legge sulla perequazione tributaria*, cit., 9 e ss. poneva in risalto la distinzione, operata a livello normativo, tra "integrazione e modificazione della motivazione degli accertamenti" dalla "integrazione e modificazione degli accertamenti". La ragione di ciò, per l'autore, muove dal fatto che "mentre l'integrazione o modificazione dell'accertamento, nei casi in cui è ammessa, deve essere sempre compiuta dall'Ufficio mediante la notifica all'interessato di un atto amministrativo di accertamento perchè pone nel nulla o modifica la pretesa contenuta nel precedente atto di accertamento, l'integrazione o modificazione della motivazione dell'accertamento, in quanto non modifica la pretesa, ma solo i motivi posti a base dell'accertamento può avvenire nel corso del processo sia avanti le Commissioni di primo grado sia a quella di appello".

26. Si legga la interessante *Relazione di maggioranza della Commissione Finanze del Senato*, in A.S.I.A., *La perequazione tributaria*, 1956, Vol. II, 30 e ss. Trova così conferma la tesi E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., ed. 1955, 244 e ss.; inoltre si veda l'edizione dello stesso Autore del 1962, 227 e ss., e di riflesso trova smentita la ricostruzione di A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, cit., 25 e ss. ove viene criticata proprio la tesi di Allorio, anche in relazione alla situazione giuridica soggettiva del contribuente che l'illustre studioso definiva di "interesse legittimo".

27. In tal senso si veda V. MESIANO — I. CECCARELLI — L. PISCITELLI, *Commento teorico pratico alle norme integrative della legge sulla perequazione tributaria*, Roma, 1957, 50; *contra* A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie*, cit., 13 e ss.