

La legittimazione processuale delle categorie economiche nella predisposizione degli ISA attraverso il riconoscimento degli interessi procedimentali

di Antonio Mandara

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La legittimazione procedimentale. – 3. La legittimazione processuale. – 4. Prospettive di tutela.

1. Premessa.

Sotto il versante del diritto amministrativo¹, il tema della partecipazione delle categorie economiche alla formazione degli indici di affidabilità fiscale (ISA) consente di poter effettuare un'analisi attraverso un duplice angolo prospettico: la partecipazione procedimentale e quella processuale. Si cercherà di verificare a quali condizioni le categorie economiche possano partecipare alla predisposizione degli ISA nonché se in caso di mancata partecipazione sia possibile ottenere una forma di tutela giurisdizionale.

2. La legittimazione procedimentale.

In ordine al primo profilo, come è noto, l'art. 13, comma 2, della l. n. 241/1990 esclude espressamente dall'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione i procedimenti tributari in generale. All'apparenza, si tratterebbe di un limite invalicabile.

In realtà, è necessario trovare un significato più profondo a tale norma.

Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza², la norma in questione non porrebbe tanto un divieto generale e espresso a che vi siano forme di partecipazione nei procedimenti tributari, quanto piuttosto si farebbe carico di affermare la specialità della materia. Se è vero, infatti, che la specifica disciplina sulla partecipazione contenuta nella legge n. 241 del 1990 non si applica al procedimento tributario³, è allo stesso tempo vero che la legge sul procedimento amministrativo costituisce una manifestazione positiva di principi generali dell'ordinamento (e che, dunque, si estendono anche al rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente⁴).

Tale ricostruzione è stata ripresa anche dallo Statuto dei diritti del contribuente. Infatti, lo Statuto riproduce, nel contesto tributario, alcune delle fondamentali regole dettate dalla legge n. 241/1990, contribuendo, in tal modo, a rafforzare la connotazione amministrativistica della funzione impositiva⁵ e, più in generale, finanziaria. Invero, il richiamo espresso dello Statuto all'art. 97 Cost. (oltre che agli artt.

¹ La presente relazione costituisce una rielaborazione dell'intervento svolto il 06.05.2025 nell'ambito del convegno "La partecipazione delle categorie economiche alla formazione degli indici di affidabilità fiscale" organizzato nell'ambito del corso di dottorato in giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Catania.

² SS.UU, sentenza 18 settembre 2014, n. 19667.

³ Le ragioni di tale esclusione sono state ricondotte alla peculiarità del procedimento tributario, nel contesto del quale l'estensione di alcuni istituti generali, previsti dal capo III, avrebbe fatto correre il rischio di compromettere l'attività di indagine, e non invece alla volontà di escludere tout court la partecipazione al procedimento, quale principio generale dell'ordinamento tributario. Sul punto, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, Giappichelli, 2000, 254 ss. Inoltre, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, Cedam, 2000, 28 ss.: «Ancora una volta [...] il legislatore sembra manifestare una sorta di timor reverentialis nei confronti della materia tributaria, quando [...] nell'ordinamento attuale nulla appare resistere in via di principio all'estensione dei principi della partecipazione».

⁴ L. SALVINI, *La 'nuova' partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss, secondo cui l'evoluzione del sistema tributario non potrebbe muoversi su linee divergenti da quelle del restante settore amministrativo; linee che sono, in definitiva, quelle dell'economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, fondati su una visione più duttile e democratica di tale attività e degli strumenti attraverso i quali essa si esplica.

⁵ L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la Legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 6, 1393 ss.

3, 23 e 53) rende evidente come il procedimento tributario rientri nell'ambito generale del procedimento amministrativo⁶.

L'opzione dogmatica per poter legittimare la partecipazione delle categorie economiche sta quindi nel ricondurre l'azione dell'amministrazione finanziaria nell'alveo dei principi amministrativi generali. Infatti, pur con tutte le peculiarità di tale funzione, l'amministrazione finanziaria deve attenersi sempre ai principi del diritto amministrativo e orientare la propria azione secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, così da garantire in ogni caso (e per ogni tipologia di atto), la finalizzazione dei propri atti alla cura dell'interesse fiscale ex art. 53 Cost.

Quindi, gli indici sintetici di affidabilità fiscale non sfuggono alle regole partecipative e, tuttavia, data la specialità della materia è necessario giungere alla conclusione per cui, per poterci essere partecipazione, è necessario che vi sia una *lex specialis* che sappia derogare alla legge generale. Per quanto riguarda gli ISA, il riferimento normativo è individuabile nell'art. 62-bis l. 427/1993, il quale prevede che nella predisposizione degli studi di settore sono sentite le categorie professionali. Tale normativa può oggi pacificamente ritenersi estesa anche agli ISA.

È possibile, però, compiere un'ulteriore operazione interpretativa⁷.

Come chiarito anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite «*il contraddittorio endoprocedimentale [...] costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*». Secondo le Sezioni Unite⁸, infatti, la pretesa tributaria trova legittimità proprio nella formazione procedimentalizzata di una «*decisione partecipata*» mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra Amministrazione e contribuente.

Il contraddittorio endoprocedimentale non riguarda soltanto gli atti impositivi, ma concerne tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria destinati ad avere ripercussioni sui contribuenti. La nozione di contraddittorio, infatti, non deve essere intesa in senso restrittivo ma sempre come declinazione del più ampio principio partecipativo. Non può più sostenersi, allora, che nella materia tributaria la partecipazione sia circoscritta alle fattispecie previste da specifiche disposizioni. Appare evidente come alla partecipazione, pur con tutte le peculiarità della materia, debba attribuirsi valenza generale.

3. La legittimazione processuale.

Se alla partecipazione procedimentale si è potuti giungere sulla scorta dell'attività ermeneutica della giurisprudenza e della letteratura sul punto, maggiori difficoltà si incontrano rispetto alla partecipazione processuale.

Per quello che interessa in questa sede, il problema riguarda la tutela processuale nel caso in cui la categoria professionale a cui si riferisce l'ISA non abbia potuto fornire il proprio contributo nella predisposizione degli indici.

In questo caso bisogna verificare che sussistano entrambe le condizioni dell'azione per agire in giudizio, ossia la legittimazione e l'interesse a ricorrere. La prima consiste nella titolarità di una posizione giuridica

⁶ È ormai acquisito alla scienza tributaria, dopo talune resistenze iniziali, che i modelli di attuazione del tributo ricalcano lo schema del procedimento amministrativo e che, pertanto, il procedimento tributario si deve adeguare ai principi codificati nella Legge n. 241 del 1990. Sul punto, v. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, 1, 221 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 2, 331 ss. Sul punto, v. altresì F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 19, 1445 ss. Su posizioni più restrittive, v. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 3, 763 ss.

⁷ M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2016, 2, 193 ss.

⁸ SS. UU, sentenza 29 luglio 2013, n. 18184, in relazione alla portata dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei Diritti del contribuente.

soggettiva suscettibile di tutela; la seconda nella lesione diretta, concreta e attuale a tale posizione e che dalla sentenza del giudice ne possa discendere una specifica utilità.

In ordine al requisito della legittimazione, la giurisprudenza ha precisato che in tema di contenzioso tributario, la legittimazione ad impugnare gli atti impositivi appartiene soltanto al destinatario dell'atto impugnato o a chi è parte del rapporto controverso e rientra, dunque, tra i soggetti passivi dell'imposizione tributaria, che sono gli unici a potere proporre ricorso.

Sul punto, la legittimazione delle categorie economiche potrebbe allora rinvenirsi attraverso un'operazione ermeneutica di assimilazione con la tutela dei c.d. interessi collettivi.

Invero, la legittimazione processuale delle organizzazioni collettive poste a presidio di interessi diffusi si può fondare su un riconoscimento legislativo⁹ espresso ovvero al ricorrere di stringenti requisiti individuati dalla giurisprudenza. E' necessario, infatti, che l'interesse adespota delle categorie economiche si oggettivizzi, ossia venga fatto proprio da un ente collettivo. In questo caso, è necessario che: a) l'ente persegua il soddisfacimento dell'interesse e ciò sia stabilito dallo statuto; b) l'ente presenti un'organizzazione stabilmente finalizzata a tutelare tale interesse; c) l'interesse collettivo abbia connotati di sostanziale "omogeneità" tra i soggetti che compongono l'organizzazione.

Relativamente alla legittimazione delle categorie economiche, quindi, è possibile affermare che questa sussista perché prevista espressamente dalla legge, all'art. 62-bis l. 427/1993, ovvero perché l'interesse della categoria è stato fatto proprio da un ente collettivo che presenti i requisiti anzidetti.

Considerazioni diverse bisogna fare in merito al requisito dell'interesse ad agire.

È opportuno premettere come nel processo tributario l'interesse ad agire sia tipizzato per legge. Invero, la legge considera sussistente questo interesse ad agire ogni qualvolta il soggetto sia stato destinatario di un degli atti "tipici" individuati dall'art. 19 d.lgs. 546/1992.¹⁰ Questo schema rigido è stato attenuato dalla giurisprudenza che ha affermato come l'interesse ad agire del contribuente si possa ritenere sussistente in *"tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento [...] tanto in quanto sussiste un interesse attuale del contribuente a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo"*¹¹. Ne discende che si può tendere al riconoscimento di una generalizzata impugnabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria che manifestino un conflitto esplicito con il contribuente. In sostanza, si tratta di un'applicazione estensiva dell'art. 100 c.p.c.

In base all'attuale contesto normativo e giurisprudenziale, quindi, le categorie economiche potrebbero difettare del requisito dell'interesse ad agire, e ciò in quanto non avrebbero subito una lesione diretta, concreta e attuale né tantomeno avrebbero un risultato utile e concreto da ottenere ma solo uno astratto e incerto, ossia la modifica degli indici. L'equiparazione con la tutela degli interessi diffusi potrebbe al più consentire di ritenere sussistente la legittimazione, ma occorre anche la necessaria sussistenza dell'interesse ad agire, che deve sussistere dal momento della proposizione del ricorso e permanere fino al momento della decisione.¹²

4. Prospettive.

⁹ Così, ad esempio, le associazioni ambientaliste elencate nell'art. 13 della L. n. 349 del 1986 godono del diritto di presentare ricorsi amministrativi contro atti giudicati illegittimi, senza la necessità di ulteriori verifiche da parte del Giudice, come stabilito dall'art. 18 della stessa legge.

¹⁰ F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2024, 357 ss.

¹¹ Per tutti, Cass., sentenza 7 febbraio 2018, n. 2944.

¹² Da ultimo, Cons. Stato, Sez. IV, sentenza 7 agosto 2024, n. 7033

In conclusione, la partecipazione delle categorie economiche alla predisposizione degli indici di affidabilità fiscale non gode ancora di una tutela piena ed effettiva. Se infatti questa può essere sicuramente riconosciuta in sede procedimentale, tale pretesa risulta ancora difficilmente giustiziabile. Invero, risulterà particolarmente arduo per le categorie professionali dimostrare il requisito dell'interesse ad ricorrere, a meno di volerne prospettare una ricostruzione estremamente ampia e dilatata (e quindi lontana dalle logiche del processo).

Al fine quantomeno di facilitare la possibilità per le associazioni di categoria di poter vedere tutelata giudizialmente la loro partecipazione nella predisposizione degli ISA, potrebbero essere riprese quelle ricostruzioni che ritengono che l'interesse procedimentale costituisca un bene della vita autonomo suscettibile di tutela¹³. Invero, secondo una tesi, l'interesse procedimentale alla partecipazione costituirebbe un diritto soggettivo, e ciò valorizzando la portata rivoluzionaria della legge n. 241/1990. Come anticipato, infatti, la normativa sul procedimento avrebbe segnato una rottura rispetto al tradizionale modo di intendere i rapporti tra amministrazione e amministrati, ponendoli in una posizione di parità¹⁴.

Significativa, in punto di qualificazione degli interessi procedurali come diritti soggettivi, è la sentenza n. 8236 del maggio 2020, con la quale le Sezioni Unite si sono pronunciate in tema di responsabilità da contatto sociale qualificato della P.A.¹⁵ Secondo i giudici nell'ambito del procedimento il privato si relaziona con un soggetto altamente qualificato (l'amministrazione procedente) e per tale ragione nutre delle aspettative nell'interazione con questo. Per effetto di tale interazione sorgono in capo alla P.A. degli obblighi di protezione nei confronti del privato.

Il privato avrebbe quindi il diritto di partecipare alla predisposizione degli indici e l'amministrazione finanziaria avrebbe l'obbligo di consentirlo. Dunque, ben potrebbe configurarsi una lesione in capo alle categorie economiche ove l'amministrazione finanziaria non abbia consentito la loro partecipazione nella predisposizione degli indici di affidabilità fiscale.

Da ciò potrebbe discendere una tutela almeno risarcitoria.

Ovviamente si tratta di tematiche ancora oggetto di dibattito, soprattutto per quanto riguarda la natura e la tutelabilità dell'interesse partecipativo.

¹³ In senso contrario, E. CASETTA e F. FRACCHIA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2020, 300 ss, secondo cui gli interessi procedurali non potrebbero giustificare una legittimazione processuale in quanto, oltre a determinarne una smisurata estensione, mancherebbe comunque una incidenza diretta rispetto all'esercizio del potere amministrativo (e quindi anche finanziario).

¹⁴ Non mancano, tuttavia, ricostruzioni di segno opposto, che vedono negli interessi partecipativi solo una mera facoltà dell'interesse legittimo ovvero un interesse legittimo di nuova generazione.

¹⁵ M. PROTTO, *La responsabilità della p.a. per lesioni di interessi legittimi come responsabilità da "contatto" amministrativo*, in *Resp. civ. e prev.*, 2001, 1, 213 ss.