



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXVIII CICLO**

**TESI DI DOTTORATO
“PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ E VERIFICHE FISCALI”**

COORDINATORE

CH.MO PROF. FABRIZIO AMATUCCI

DOTTORANDO

DOTT. ANTONIO IANNUNZIO

TUTOR

CH.MA PROF.SSA GIOVANNA PETRILLO

ANNO ACCADEMICO 2015/2016

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO PRIMO

LE DINAMICHE EVOLUTIVE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ E SUE APPLICAZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA

1. Origine del principio di proporzionalità e suo riconoscimento nell'ordinamento europeo.
2. La proporzionalità come principio generale dell'ordinamento nazionale e sua operatività in materia tributaria.
3. L'autonomia del principio di proporzionalità rispetto ad altri fondamentali principi nazionali ed europei che informano l'esercizio della funzione impositiva.

CAPITOLO SECONDO

PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ ED ESERCIZIO DEI POTERI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. Il principio di proporzionalità come limite della discrezionalità amministrativa in materia tributaria.
2. Proporzionalità ed attività di controllo in sede nazionale ed europea.
3. Proporzionalità ed esercizio del potere di autotutela.

CAPITOLO TERZO

VERIFICHE FISCALI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE AL METRO DELLA PROPORZIONALITÀ

1. Accessi, ispezioni e verifiche: principi costituzionali ed evoluzione della normativa di riferimento.
2. Il bilanciamento fra poteri dell'Amministrazione Finanziaria e diritti del contribuente in sede di verifiche fiscali: prospettive evolutive.
3. Art. 12, comma 7, legge 2012 del 2000: problematiche interpretative ed applicative.

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Negli ordinamenti tributari, caratterizzati da mutamenti repentini e spesso sostanziali, i principi rivestono un ruolo fondamentale¹.

La rilevanza dei principi concerne l'osservanza, l'applicazione, l'esecuzione e l'interpretazione degli stessi.

Questo studio nasce dall'esigenza di riferire la categoria sistematica della proporzione² all'attività di controllo posta in essere dall'Amministrazione finanziaria e più nello specifico all'attività di verifica fiscale.

Si è ritenuto, preliminarmente, opportuno qualificare il principio di proporzionalità che rappresenta un criterio cardine, di derivazione comunitaria, di indirizzo nell'esercizio del potere pubblico.

Tale principio trova la propria realizzazione nel bilanciamento di interessi contrapposti e nella scelta dello strumento, meno invasivo, idoneo a conseguire il fine che l'ordinamento giuridico si è prefissato³.

Al fine di individuare una corretta applicazione del principio che ci occupa, si è ritenuto utile confrontare l'esperienza interna con quelle degli ordinamenti che per primi hanno elaborato le categorie della proporzione intesa come parametro fondamentale dell'azione dell'Amministrazione

¹ Cfr. D. DE PRETIS, *I principi del diritto amministrativo europeo*, in *Studi sui principi del diritto amministrativo*, Milano, 2012, p. 49, il quale sottolinea che i principi presentano una natura più fluida, ma una portata conformativa più forte, nella sostanza, delle prescrizioni puntuali.

² G. FALSITTA, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, p. 396 e ss., ricorda che il principio di proporzionalità come cardine dell'idea di giustizia "permea il corso plurisecolare del pensiero giuridico" ed è ripreso integralmente da Rudolf Von Jhering.

³ In tema, senza pretese di completezza, v. A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; Idem, *Proporzionalità*, in *Dizionario di diritto pubblico*, (a cura di) S. Cassese, Milano, 2006; G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo, l'esercizio delle competenze*, Milano, 2006; S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento, italiano, comunitario, inglese*, Milano, 2008; A. POLICE, *Articolo 1, comma 1: principi generali dell'attività amministrativa*, in *La Pubblica Amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalla legge n. 15/2005 e n. 80/2005* (a cura di) N. Paolantonio-A. Police-A. Zito, Torino, 2005, p. 49 e ss.; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in *Studi sui principi del diritto amministrativo*, (a cura di) M. Renna-F. Saitta, Milano, 2012, p. 388 e ss.; V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Torino, 2012.

finanziaria oltre che, ovviamente, del legislatore.

La proporzionalità assume, di conseguenza, non solo la valenza di principio che viene ad integrare in materia tributaria i diritti costituzionali posti a garanzia del contribuente⁴, ma diviene strumento utilizzato per conciliare i principi in conflitto⁵.

Con la previsione di cui all'art. 1, primo comma, della Legge n. 241/1990, che si richiama espressamente all'ordinamento comunitario, il principio in esame cessa di essere un principio meramente dottrinale o giurisprudenziale e si qualifica come principio normativo⁶, divenendo, inoltre, uno strumento fondamentale per l'individuazione dei limiti quantitativi e qualitativi dei poteri di scelta riservati dall'ordinamento tributario all'Amministrazione finanziaria nell'attività di verifica fiscale.

La proporzionalità impone, pertanto, all'Amministrazione finanziaria l'utilizzo di quegli strumenti che, in considerazione del caso concreto nonché della tipologia di contribuente oggetto del controllo, siano non solo necessari ma anche idonei ed adeguati a conseguire l'interesse pubblico e a garantire i diritti del contribuente.

Nel terzo ed ultimo capitolo, analizzando quanto previsto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, cercheremo di chiarire non solo quali diritti vengono riconosciuti ai contribuenti sottoposti ad attività di verifica ma soprattutto di capire come i principi di matrice costituzionale ed il principio di proporzionalità possano orientare l'Amministrazione finanziaria nel corso dell'attività istruttoria.

⁴ In tal senso, v. F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 1, p. 4 e ss.

⁵ Cfr. A. PITTEN VILLOSO, *Eguaglianza tributaria e proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 11, p. 848.

⁶ Si veda in argomento il recente lavoro monografico di V. FANTI, *op. ult. cit.*, la quale ricostruisce così le varie dimensioni della proporzionalità: proporzionalità come principio normativo che applicandosi all'attività vincolata si configura patologicamente come vizio di violazione di legge; proporzionalità come canone giuridico dell'agire discrezionale che si configura come vizio di eccesso di potere; proporzionalità come principio meta giuridico che incide sul merito amministrativo; proporzionalità come criterio che permettendo addirittura la recessione del fine pubblico imposto dalla norma attributiva del potere rispetto agli ulteriori interessi rilevanti in concreto si configura come applicazione del principio di legalità.

In particolare, ci si soffermerà sugli argomenti (permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, ruolo del contraddittorio nel corso dell'attività di verifica) che presentano varie incertezze interpretative con conseguente formazione di orientamenti spesso contrapposti, volti, da una parte, a garantire l'interesse dell'Amministrazione a determinare corretti imponibili ex art. 53 Cost. e, dall'altra, a tutelare il contribuente da un esercizio della discrezionalità non conforme ai principi dell'ordinamento, tra i quali necessariamente va annoverato il principio di proporzionalità.

CAPITOLO PRIMO

LE DINAMICHE EVOLUTIVE DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ E SUE APPLICAZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. Origine del principio di proporzionalità e suo riconoscimento nell'ordinamento europeo. 2. La proporzionalità come principio generale dell'ordinamento nazionale e sua operatività in materia tributaria. 3. L'autonomia del principio di proporzionalità rispetto ad altri fondamentali principi nazionali ed europei che informano l'esercizio della funzione impositiva.

1. Origine del principio di proporzionalità e suo riconoscimento nell'ordinamento europeo.

Il principio di proporzionalità affonda le proprie radici nel diritto tedesco, essendosi affermato nel XIX secolo nel settore del diritto pubblico ed in particolare nell'ambito del diritto di polizia, per poi estendersi a tutto il diritto amministrativo⁷.

Con il noto caso Kreuzberg del 1882, la giurisprudenza prussiana, correlando la misura repressiva con la libertà individuale, specificava che il mezzo in concreto adottato dall'autorità deve essere il meno invasivo per il cittadino che lo subisce e, al contempo, idoneo ad ottenere lo scopo pubblico prefissato⁸.

⁷ Le origini tedesche del principio di proporzionalità sono state messe particolarmente in luce da D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998, 11 ss.; ID., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di "spill over" negli ordinamenti nazionali*, in *Nuove Aut.*, 2005, 541 ss., ora anche ID., *Le principe de proportionnalité*, in *Droit Administratif Européen*, J.B. AUBY, J. DE LA ROCHÈRE (diretto da), Bruxelles, 2007. In argomento vedesi inoltre N. EMILIOU, *The principle of proportionality in European law. A comparative study*, London-the HagueBoston, 1996, 23 ss.; SCHWARZE, *European administrative law*, 1st rev.ed, London, 2006, 684 ss.; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, cit., 58 ss.; M.C. CICIRIELLO, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999, 69 ss. e, da ultimo, il saggio di G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo. L'esercizio delle competenze*, a cura di S. MANGIAMELI.

⁸La sentenza Kreuzberg, pronunciata dal Tribunale amministrativo superiore prussiano (Oberwaltungsgerichts) il 14 giugno 1882, in *PrOVGE* 9, 353 ss. è richiamata da D.U. GALETTA,

Si andava così delineando quel principio, indicato da Fritz Fleiner con la massima “la polizia non deve sparare ai passeri con i cannoni”⁹ che, successivamente, informerà l’intero diritto pubblico tedesco, sino a radicarsi nella Costituzione tedesca.

Tuttavia, nella sua originaria formulazione, il principio di proporzionalità si presentava quale mero autolimita dell’azione statale, non esplicando quelle ben più ampie potenzialità che, in seguito, avrebbe espresso nel diritto amministrativo e nel diritto costituzionale germanico.

La proporzionalità, ricostruita dalla dottrina tedesca come esame “a tre gradini” – ovverosia come principio composto da tre, imprescindibili, elementi (idoneità, necessità e c.d. proporzionalità in senso stretto della soluzione adottata dall’autorità) – era, come è stato osservato, innegabilmente, ben diversa da quella che il Tribunale amministrativo prussiano prefigurò originariamente, per la palese considerazione che essa venne ad operare nel contesto dello Stato liberale¹⁰.

Proprio il riferimento al peculiare momento storico mette chiaramente in luce che il principio in questione era “ben lungi dal rappresentare l’indirizzo finalistico e il limite funzionalistico del potere pubblico”¹¹ che, in seguito, avrebbe acquisito.

Invero, la dottrina giuridica del tempo ricostruiva in termini assolutistici l’autorità statale, sicché, l’interesse pubblico si configurava quale

Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo, cit., 12 s., ID., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di “spill over” negli ordinamenti nazionali*, cit., 542; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell’azione amministrativa*, cit., 60; G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 228, nonché da J. SCHWARZE, *The principle of proportionality and the principle of impartiality in the european administrative law*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2003, 55. In particolare, il caso citato riguardava l’atto con cui si era disposta la chiusura d’autorità di uno spaccio alimentare, quale sanzione per aver commercializzato alcolici in assenza della relativa autorizzazione. Tuttavia, si segnala che già nel 1799, Von Berg indicava nella Verhältnismäßigkeit il “criterio generale di applicazione delle pene e delle misure di polizia”, cfr. G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 227, nonché D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, cit., 12.

⁹ Vedesi, D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, cit., 14 e ID., *Il principio di proporzionalità comunitario e il suo effetto di “spill over” negli ordinamenti nazionali*, cit., 541; G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 228.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 229.

sovraordinato rispetto ad ogni altro e le libertà individuali erano considerate tali se e in quanto concesse dallo Stato.

Mancava, in altri termini, quel bilanciamento degli interessi contrapposti, che costituirà, secondo la dottrina tedesca, il c.d. terzo elemento del principio di proporzionalità, denominato proporzionalità in senso stretto (*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne* o *Abwägung*) e che si affermerà “soltanto dopo il 1945”, allorché “a seguito dell’esperienza totalitaria dello Stato nazionalsocialista [...] si diffonde la convinzione che l’intervento dello Stato debba sempre essere oggetto di valutazione comparativa con riguardo ai beni che esso sacrifica”¹².

Può, pertanto, affermarsi che la nozione originaria di proporzionalità esprimeva poco più che un canone di moderazione del potere, riducendosi ai due requisiti della idoneità (*Geeignetheit*) del mezzo al perseguimento dell’obiettivo fissato e della sua necessità (*Erforderlichkeit*), intesa quale “imposizione del mezzo più mite”, ovverosia che la soluzione scelta in concreto, tra le tante astrattamente a disposizione, cagioni il minor pregiudizio al singolo¹³.

Non si permetteva, in altri termini, quel penetrante controllo sul valore sociale e politico della scelta pubblica che avrà luogo con l’evoluzione dell’ordinamento in Stato di diritto (*Rechtsstaat*) e il riconoscimento dei diritti e delle libertà fondamentali dell’individuo, costituzionalmente tutelati e preesistenti ai pubblici poteri¹⁴.

Con l’avvento del moderno Stato costituzionale (*Verfassungsstaat*) si vengono, in altri termini, a realizzare le condizioni necessarie per verificare l’adeguatezza del mezzo, ancorché idoneo e necessario, al fine perseguito, tramite il bilanciamento tra sacrifici patiti dal singolo e i vantaggi conseguiti

¹²D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, cit., 19.

¹³Naturalmente, “questa parte del principio (la necessità, n.d.r.) viene di conseguenza in considerazione, quale parametro di valutazione, soltanto qualora vi sia più di un mezzo idoneo al raggiungimento dell’obiettivo. Altrimenti, l’unico mezzo idoneo risulta essere, nel contempo, anche quello necessario”, D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, cit., 17, a cui si rinvia anche per gli ampi richiami di dottrina e giurisprudenza tedesca, che ricostruiscono il principio di proporzionalità quale unione dei tre elementi succitati: idoneità, necessità e proporzionalità in senso stretto, *Ibidem*, 16 ss.

¹⁴G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 230.

dalla collettività: “quanto più sensibilmente si ritiene di dovere intervenire nella sfera giuridica del singolo, tanto più rilevante dovrà essere l’interesse generale della collettività, che con tale intervento si vuole perseguire”¹⁵.

Nell’esperienza giuridica tedesca, la proporzionalità *strictu sensu*, indica una correlazione tra tre poli, i quali devono essere in equilibrio: la gravità dell’intervento lesivo programmato sul cittadino, l’interesse pubblico perseguito e l’interesse individuale tutelato dall’ordinamento.

Nel mutato contesto ordinamentale, l’originaria nozione del principio di proporzionalità, si evolve, assestandosi, strutturalmente, nella triade della necessità, idoneità e proporzionalità *strictu sensu*, sicché l’atto emanato dall’autorità decidente deve, contemporaneamente e nella sequenza indicata, soddisfare i parametri indicati, pena la sua illegittimità.

L’idoneità rinvia all’effettività dell’azione amministrativa¹⁶ ovvero alla capacità dell’atto a raggiungere gli obiettivi per i quali è stato attribuito lo stesso potere amministrativo.

Posto che il potere amministrativo, in ossequio al principio di funzionalità¹⁷, è attribuito dalla legge ad un soggetto pubblico in vista e per il conseguimento di un determinato fine¹⁸, il criterio dell’idoneità si traduce in una valutazione del rapporto tra il mezzo impiegato nel caso concreto dall’autorità amministrativa per il raggiungimento di quell’obiettivo e

¹⁵ D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, cit., 20.

¹⁶ C. MALINCONICO, *Il principio di proporzionalità in Autorità e consenso nell’attività amministrativa*, in Atti del 47° Convegno di Studi di Scienza dell’Amministrazione. Varenna, Villa Monastero, 20-22 settembre 2001, Milano, 2002, 54.

¹⁷ Del principio di funzionalizzazione dell’attività amministrativa quale manifestazione del principio di legalità-indirizzo parla: M. DUGATO, *Atipicità e funzionalizzazione nell’attività amministrativa per contratti*, Milano, 1996, pag. 33 ss., per il quale “se l’attività tutta della pubblica amministrazione è finalizzata al soddisfacimento dell’interesse pubblico, inteso in senso generale, può dirsi che la funzionalizzazione rappresenta la concretizzazione del fenomeno, per mezzo della quale al singolo ente o soggetto pubblico sono ricollegati fini e interessi pubblici specifici, proiezione fattuale dell’interesse pubblico generale. Ancor meglio dovrebbe dirsi che se la finalizzazione rappresenta l’attribuzione ai soggetti pubblici di fini di pubblico interesse, la funzionalizzazione rappresenta il collegamento in scindibile tra l’ente e quei fini che allo stesso sono assegnati fin dalla sua venuta ad esistenza o durante la sua vita” (38-39); ma anche A. ROMANO, *Introduzione*, in *Diritto amministrativo*, 57 ss.; G. FALCON, *Lineamenti di diritto pubblico*, Padova, 2008, 121; M. P. VIPIANA, *Introduzione* *Introduzione al principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, cit.

¹⁸ M. P. VIPIANA, *Introduzione al principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, cit..

l'obiettivo stesso, rimanendo sullo sfondo il profilo dell'incidenza di tale scelta sugli interessi dei privati che sarà oggetto di una valutazione successiva¹⁹.

In altri termini attraverso il giudizio di idoneità “si esplica una preliminare selezione tra le alternative, implicante l'individuazione del fine da raggiungere, il computo dei risultati che ci si aspetta di ottenere dall'azione e, su tali basi, la selezione delle alternative idonee al soddisfacimento delle aspettative di risultato”²⁰, ma sempre con riferimento alla situazione esistente al momento in cui l'atto è stato adottato e quindi, ex ante ed in concreto, attraverso una valutazione di “prognosi postuma”²¹ in quanto non è al momento dell'adozione del mezzo ma solo nel futuro che sarà possibile constatare l'idoneità del mezzo scelto²².

Non esistendo un mezzo idoneo o inidoneo per definizione, l'idoneità andrà ovviamente valutata in relazione al caso di specie, se necessario rifacendosi alle cognizioni tecniche o comunque alle massime di esperienza²³.

La necessarietà comporta invece la conformità dell'azione amministrativa alla regola romagnosiana del “mezzo più mite”, ossia la scelta, tra le diverse soluzioni tutte astrattamente “idonee”, di quella che consente il raggiungimento dell'obiettivo mediante il minimo sacrificio

¹⁹ In quanto, come precisa A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., la valutazione di idoneità e quindi di coerenza dell'azione al fine del perseguimento del risultato è solo la prima tappa di una più “complessa valutazione multilaterale, che coinvolge mezzo impiegato, fine pubblico, altri interessi pubblici e privati, allo scopo di verificare se il perseguimento del risultato comporti pregiudizi sproporzionati nei confronti dei titolari degli interessi contrapposti”.

²⁰ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 368-369.

²¹ C. MALINCONICO, *Il principio di proporzionalità in Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, in Atti del 47° Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione. Varenna, Villa Monastero, 20-22 settembre 2001, Milano, 2002, cit, 55.

²² M. P. VIPIANA, *Introduzione al principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, cit., 78, a questo proposito parla di “idoneità fattuale” contrapponendola alla “idoneità giuridica” che consiste nella legittimità intrinseca del mezzo prescelto (“il mezzo adatto dal punto di vista fattuale non sarebbe idoneo se contrastasse con i precetti costituzionali, legislativi o regolamentari, applicabili alla fattispecie).

²³ Sul punto M. P. VIPIANA, op. ult. cit., 78.

possibile degli interessi coesistenti e configgenti nel caso concreto²⁴ (nel senso che nessun altro mezzo egualmente idoneo ma meno dannoso è disponibile allo scopo)²⁵, traducendosi quindi in limite di tipo “quantitativo” all’esercizio del potere amministrativo che poi combinandosi con il criterio dell’adeguatezza garantirà la effettiva proporzionalità della scelta amministrativa.

In realtà, come è stato attentamente notato²⁶, il principio di necessità prima ancora di combinarsi con il principio di adeguatezza opera anteriormente allo stesso esercizio del potere amministrativo, combinandosi con il criterio dell’idoneità, nel senso che “la necessità incide anche sulla preliminare scelta volta a valutare se si debba esercitare il potere amministrativo”, aprendo la strada, in caso di risposta positiva, al giudizio di idoneità e quindi alla scelta dello strumento tramite il quale andrà esercitato.

²⁴ M. P. VIPIANA, *op. ult. cit.*, 81, evidenzia come la scelta del mezzo più mite non inciderà solo sulla *species* dell’atto adottato (per cui ad esempio un assenso condizionato sarà meno gravoso di un divieto), ma anche sul suo contenuto concreto (in relazione magari al numero dei soggetti destinatari dell’atto) e sull’efficacia spaziale e temporale dello stesso. Esemplificativa una recente pronuncia del Tar Toscana, 19 maggio 2010, n. 1525, in *giustizia-amministrativa.it*, che decidendo sul ricorso della provincia avverso le determinazioni assunte a suo carico in sede di conferenza di servizi decisoria, in ordine alla realizzazione di una barriera di contenimento fisico di acque di falda e all’imposizione di una progetto di bonifica di un’area molto vasta, ha condiviso la tesi del ricorrente secondo cui la conferenza avrebbe configurato come “messa in sicurezza d’emergenza” alcune prescrizioni aventi invece natura di “messa in sicurezza operativa o permanente”. Per i giudici, infatti, il richiamo all’esigenza di intervenire in via d’urgenza risulta logicamente incompatibile con la prescrizione di un intervento, quale la barriera di contenimento fisico, la cui realizzazione e messa in opera richiede tempi verosimilmente lunghi, i quale ne palesano l’inidoneità sotto i profili dell’adeguatezza e della proporzionalità al conseguimento dello scopo.

²⁵ A. MASSERA, *I principi generali dell’azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005, 448.

²⁶ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell’azione amministrativa* cit., fa l’esempio della scelta, per la realizzazione di un’opera pubblica (fine pubblico), tra l’avvio di un procedimento espropriativo e l’acquisizione dell’area interessata dal progetto iure privatorum, “tra le due soluzioni, quella che comporta minori sacrifici per l’interesse configgente è sicuramente la seconda. Pertanto, si dovrà, innanzitutto, tentare di seguire tale direzione, per quanto possibile e compatibile [giudizio di idoneità] con le esigenze del pubblico interesse”; 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, 436.

Per cui anche la necessarietà attiene in una certa misura alla “qualità” dell’azione amministrativa oltre che alla “quantità” del potere in concreto esercitato.

Ma la necessarietà dell’azione amministrativa significa anche ricorrere ai mezzi strettamente necessari al fine del perseguimento dell’interesse pubblico concreto e quindi “agire in economia, cioè operare in modo da evitare inutili sprechi, rendendo ottimale il rapporto tra risorse impiegate e risultati ottenuti”²⁷, in ossequio al principio di efficienza dell’azione amministrativa e, più in generale, del principio costituzionale di buon andamento dell’azione amministrativa cui può ricondursi il canone della proporzionalità²⁸.

²⁷ M. MAZZAMUTO, *Legalità e proporzionalità temporale dell’azione amministrativa: prime osservazioni*, in *Foro Amm.*, 1993, 7-8, 1739 ss. In giurisprudenza, sul connubio tra il principio di economicità e proporzionalità si rinvia alle pronunce relative all’“ammissibilità dei giudizi valutativi espressi con voto numerico i quali secondo l’opinione oramai consolidata del Consiglio di Stato “rispondono ai principi di economicità e proporzionalità dell’azione amministrativa”, sul punto ex multis: Cons. St., sez. IV, 27 maggio 2002, n. 2906; Cons. St., sez. IV, 10 maggio 2005, n. 2296; Cons. St., sez. IV, 18 ottobre 2006, n.6196 ; Cons. St., sez. IV, 6 settembre 2006, n. 4529 e 4530 ; Cons. St., sez. IV, 26 aprile 2006, n. 2335, Cons. St., sez. V, 15 dicembre 2005, n. 7136; Cons. St., sez. V, 3 maggio 2005, n. 2154; Cons. St., sez. IV, 7 marzo 2005, n. 900; Cons. St., sez. IV, 14 aprile 2006, n. 2164; Cons. St., sez. IV, 4 febbraio 2008, n. 294, in *giustizia-amministrativa.it*.

²⁸ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell’azione amministrativa* cit, 318 ss. che rinviene il fondamento costituzionale della proporzionalità oltre che nel principio inespresso di giustizia sostanziale anche negli artt. 3, 97, 113 Cost. e quindi tanto nel principio di imparzialità che in quello di buon andamento; M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano 1966, dove l’Autore, pur non parlando espressamente di proporzionalità amministrativa ma di un di principio di elasticità o flessibilità dell’azione amministrativa, concluso che “buon andamento ed efficienza solo la stessa cosa”, individua il risvolto giuridico di tali criteri proprio “nell’attribuzione all’amministrazione di mezzi giuridici elastici, per consentire il miglior proporzionamento, al fine stabilito, dell’attività erogata”; I. ZINGALES, *Disapplicazione da parte del giudice amministrativo di prescrizioni regolamentari di bandi di gara contrastanti con normativa primaria e con il principio di proporzionalità*, in *Foro amm.*, 1998, per il quale “se, invero, col termine proporzione si designa, in genere, l’uguaglianza di rapporti, il rapporto di misura tra cose che sono legate tra di loro, la simmetria o la distribuzione armonica delle varie parti di un tutto o delle parti rispetto al tutto, così via, non sembra allora che possa revocarsi in dubbio che la proporzione costituisce una componente inscindibile ed essenziale della nozione di imparzialità e buon andamento, non potendosi configurare un trattamento imparziale e corretto che non rispetti anche la proporzionalità...intesa come elemento di equilibrio e misura dell’esercizio della funzione normativa (primaria e secondaria) e della funzione amministrativa”; V. PARISIO, *Protezione dell’ambiente, sviluppo sostenibile e controllo giudiziario*, in *Riv. giur. urb.*, 2006, 4, 526 ss., 528-529.

In sostanza, mentre attraverso i criteri dell'idoneità e della necessità viene individuato lo strumento idoneo al perseguimento dell'interesse pubblico concreto che comporti il minor sacrificio possibile degli interessi coinvolti, attraverso il criterio di proporzionalità in senso stretto, o adeguatezza, viene effettuata la scelta relativa alla misura/quantità del potere amministrativo da esercitarsi in concreto.

Il canone di adeguatezza permette in ultima istanza l'individuazione della soluzione meno lesiva degli interessi meritevoli di tutela ed in particolare dei c.d. "interessi deboli" che vengono composti nella situazione concreta²⁹, comportando con ciò anche una riemersione nel processo decisionale dell'interesse pubblico già limitato dalla regola del minor sacrificio, in quanto, l'identificazione di una soluzione che implichi il "giusto equilibrio" tra gli interessi contrapposti comporta necessariamente una valutazione approfondita del valore intrinseco degli stessi³⁰.

L'adeguatezza implica, quindi, la scelta del mezzo meno gravoso, la ricerca del minor (miglior) sacrificio possibile, quando vi sia una pluralità di alternative tra le quali scegliere.

Tale scelta sul piano procedimentale passa necessariamente attraverso lo svolgimento di una attività istruttoria accurata ed il più possibile completa, proprio perché solo attraverso l'acquisizione di tutti gli elementi di fatto e di

In giurisprudenza *ex multis*: Tar Lombardia, Milano, sez. III, 5 maggio 1998, n. 922 cit.; Tar Abruzzo, Pescara, 1° luglio 2004, n. 641 cit.; Tar Lazio, Roma, sez. I, 4 gennaio 2008, n. 43; Tar Lazio, Roma, sez. I, 10 giugno 2006, n. 4462; Tar Lazio, Roma, sez. II, 8 settembre 2004, n. 8585; Tar Piemonte, sez. I, 8 aprile 2009, n. 953; Cons. St., 27 dicembre 2006, n. 806, nella quale al principio di proporzionalità viene riconosciuto "rango costituzionale fondamentale perché insito nell'art. 3 Cost.", tutte pubblicate in *giustizia-amministrativa.it*.

²⁹ Di qui l'applicazione del principio di proporzionalità in materia di autotutela amministrativa, per un approfondimento S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento comunitario, italiano e inglese* cit., 122 ss.; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 247 ss.; D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale dell'azione amministrativa* cit., 191 ss.; E. STICCHI DAMIANI, *La revoca dopo la l. n. 15 del 2005*, in Foro amm. - Tar, 2006, 4, 1547 ss. In giurisprudenza, tre le ultime pronunce: Cons. St., sez. V, 19 marzo 2009, n. 1615; Cons. St., sez. IV, 16 aprile 2010, n. 2177; Tar Abruzzo, Pescara, 11 marzo 2010, n. 173; Tar Puglia, Lecce, 22 luglio 2010, n. 1819, in *giustiziaamministrativa.it*.

³⁰ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 374; M. P. VIPIANA, *Introduzione al principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993, 84-85.

tutti gli interessi rilevanti nel caso concreto, sia pubblici che privati³¹, sarà poi possibile prefigurare in astratto tutte le possibili soluzioni, selezionare e poi scegliere tra queste quella “proporzionata” ossia la soluzione idonea a perseguire il fine prefissato con il minor sacrificio possibile degli interessi configgenti.

È in ragione di ciò che in dottrina si tende a considerare la proporzionalità come “una sorta di diverso sguardo sull'imparzialità, arricchita dal buon andamento”³².

Per essere proporzionato l'intervento dei pubblici poteri deve, pertanto, risultare adeguato e necessario al raggiungimento dell'obiettivo (nel senso che non potrebbe adottarsi misura altrettanto efficace ma meno onerosa e restrittiva) e non deve imporre oneri eccessivi al privato destinatario.

Di conseguenza deve essere “ragionevole nei suoi effetti su di lui” (*ex pluris* si veda la sentenza della Corte di Giustizia Europea dell'11 luglio 1989 in relazione al procedimento C-265/1987, par 1 , cd Sentenza Schrader).

Se le origini del principio di proporzionalità sono certamente da farsi risalire al diritto tedesco, è per il tramite della giurisprudenza della Corte di

³¹ Di qui l'importanza dell'effettiva e piena applicazione degli istituti di partecipazione procedimentale come ricordato da Cons. St., ad. pl., 15 settembre 1999, n. 14, in giustamm.it e recentemente da Tar Lombardia, Milano, 17 giugno 2010, n. 1918; Cons. giust. amm. sic., 23 giugno 2010, n. 948; Tar Toscana, 26 novembre 2010, n. 6645, tutte pubblicate in giustiziaamministrativa.it. In dottrina, V. PARISIO, *Principio di proporzionalità e giudice amministrativo italiano*, cit., 729, evidenziando come in molte sentenze la violazione del principio di proporzionalità si accompagni alla violazione dell'art. 7 della legge n. 241/1990, non può non rilevare come la violazione delle regole sulla partecipazione procedimentale renda effettivamente molto problematico il controllo di proporzionalità in senso proprio, ossia non coincidente con quello di ragionevolezza, poiché non permette un'ampia acquisizione degli interessi rilevanti, presupposto ineludibile per una loro corretta (leggasi proporzionata) ponderazione. In questi termini espressamente, Tar Liguria, sez. I, 29 ottobre 2002, n. 1065, in giustizia-amministrativa.it, che collega l'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento ai “criteri generali che governano tale azione ed individuano i contenuti essenziali del rapporto tra esercizio del pubblico potere e tutela della posizione del privato (ragionevolezza, proporzionalità, logicità e adeguatezza)”.

³² P. FORTE, *Il principio di distinzione tra politica e amministrazione*, Torino, 2005, 193.

Giustizia UE che questo principio si è successivamente diffuso anche all'interno degli ordinamenti nazionali, in virtù del c.d. *spill over effec.*³³.

Sin dagli inizi degli anni sessanta, la Corte di Giustizia ha dato pieno riconoscimento a detto principio e lo ha elevato al rango di principio generale dell'ordinamento europeo,³⁴ finalizzato a limitare le misure comunitarie restrittive, comprese quelle adottate dal legislatore.

Tuttavia, il modello di sindacato giurisdizionale «a tre gradini» proposto dalla dottrina tedesca - incentrato sul triplice controllo della idoneità, necessità e proporzionalità *scriptu senso* della misura adottata - non ha mai trovato piena accoglienza nella giurisprudenza dei giudici UE.

Infatti, il sindacato di proporzionalità compiuto dai giudici UE si limita, in sostanza, per lo più, alla verifica dei requisiti dell'idoneità e della necessità.

Inoltre, l'applicazione del principio di proporzionalità avviene spesso alterando la sequenza di applicazione dei suoi elementi costitutivi³⁵.

³³ G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015, pag.11

³⁴ Diffusamente in tema si veda D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, op. cit., p. 393 e ss. L'Autrice, in particolare, osserva che il principio di proporzionalità permea già la logica della pronuncia *Federation Charbonniere Belgique* del 29 novembre 1956, causa 8/55 in cui, in relazione ad un atto dell'Autorità CECA con cui si erano fissati di imperio i prezzi dei prodotti carboniferi, si censurava il provvedimento impugnato ritenendo che gli obiettivi da esso perseguiti erano conseguibili mediante altre e più miti soluzioni. Tuttavia, il problema della origine e formulazione del principio in oggetto sarà affrontato solo nel caso *Internationale Handelsgesellschaft* del 1970, relativo alla tutela dei diritti fondamentali; tale decisione, in ogni caso, confinando il principio di proporzionalità al solo settore della politica agricola è del tutto insoddisfacente ad inquadrarlo fra i principi dell'ordinamento Europeo. In questo contesto, la fondamentale esigenza di limitare l'azione delle istituzioni europee al fine di proteggere le libertà ed i diritti dei singoli, induce a ritenere la proporzionalità una manifestazione del principio dello Stato di diritto, immanente ai Trattati e, dunque, in grado di permeare l'intero sistema legale della Comunità. Tale ricostruzione del principio di proporzionalità si verifica già con la Sentenza *Mannesmann* del 13 luglio 1962, in cui la proporzionalità integra il parametro in base al quale regolare il potere dell'autorità di "adottare meccanismi finanziari per salvaguardare l'equilibrio del mercato". L'aggancio del principio di proporzionalità al concetto di rule of law è poi confermato dal giudice europeo con la sentenza *Schrader* dell'11 luglio 1989 in cui l'azione "proporzionata" delle istituzioni europee è posta a baluardo dei diritti fondamentali dell'individuo.

³⁵ v. ad es. C. giust., 2.5.1990, in C-357/88, *Hopermann*, in *Racc.*, 1990, I-1669 ss.

Ciò che sicuramente contribuisce in modo determinante a ridurre le possibili coincidenze «sostanziali» del principio di proporzionalità UE con il principio di proporzionalità tedesco è la ben nota divergenza di fondo d'impostazione fra i due sistemi: quello tedesco, tutto impostato su di una tutela giurisdizionale soggettivamente orientata e che tiene dunque conto soprattutto dell'intensità con cui la misura adottata abbia inciso nella sfera giuridica del ricorrente, e quello UE, invece, impostato sostanzialmente su di un modello di tutela giurisdizionale di tipo oggettivo, che tiene cioè conto, essenzialmente, degli interessi concretamente in gioco, senza attribuire un peso determinante alla misura del sacrificio patito dal singolo.

Con il Trattato di Maastricht del 1992 il principio di proporzionalità – limitatamente all'aspetto relativo alla necessità – è stato peraltro inserito direttamente all'interno del Trattato, all'art. 3 B (divenuto poi l'art. 5 TCE), che si riferiva, tuttavia, alla sola attività delle istituzioni comunitarie.

In seguito, con il Trattato di Amsterdam del 1997, ai principi di sussidiarietà e proporzionalità è stato dedicato un apposito protocollo, la cui prima disposizione ricalca, sostanzialmente, quella di cui all'art. 3 B, con l'aggiunta, però, della precisazione espressa che l'obbligo di rispetto del principio incombe a «ciascuna istituzione».

Il protocollo in questione (ora Protocollo n. 2) è stato ripreso, con alcune modifiche, anche dal Trattato di Lisbona che, entrato in vigore il 1° dicembre 2009, ha anche sostituito il vecchio art. 5 TCE con l'art. 5 TUE.

2. La proporzionalità come principio generale dell'ordinamento nazionale e sua operatività in materia tributaria.

Dopo averne definito le caratteristiche, è facile comprendere l'efficacia del principio di proporzionalità, che di fatto trova applicazione a diversi livelli.

In forza dell'esplicito riferimento nel Trattato sull'Unione Europea, la proporzionalità è, anzitutto, un principio regolatore della delimitazione delle competenze spettanti all'Unione nella ripartizione con gli Stati membri, e funge altresì da strumento di interpretazione delle norme contenute nei

Trattati e nelle fonti di diritto secondario dell'Unione Europea e come metro di valutazione delle misure adottate dagli Stati membri.

Nel contesto dell'ordinamento italiano l'influenza del principio di proporzionalità UE si è manifestata chiaramente sin dalla prima metà degli anni Novanta.

Sino a quell'epoca non esisteva, in effetti, nel nostro diritto pubblico un vero e proprio test di proporzionalità e l'unico criterio di sindacato giurisdizionale che si poteva avvicinare concettualmente al test di proporzionalità era quel sindacato di ragionevolezza applicato, nella prassi, sia dal giudice delle leggi che dal giudice amministrativo³⁶.

Nel contesto specifico del diritto amministrativo, tuttavia, i problemi collegati all'estrema «volubilità» del principio di ragionevolezza si erano nel corso del tempo cristallizzati, generando carenze dal punto di vista della tutela giurisdizionale accordata al privato titolare di interessi secondari configgenti con l'interesse primario.

Sicché, è anche per questa ragione che, nei primi anni Novanta, a fianco al tradizionale sindacato di ragionevolezza, comincia a fare la sua comparsa, nella giurisprudenza dei nostri giudici amministrativi, un vero e proprio sindacato di proporzionalità, anche in fattispecie senza alcuna diretta rilevanza comunitaria³⁷.

A partire dalla metà degli anni Novanta, il principio di proporzionalità trova peraltro accoglimento anche nel linguaggio del nostro legislatore che vi fa espresso riferimento non solo, come appare logico, in norme di diritto amministrativo, intese a trasporre il contenuto di direttive comunitarie, ma anche con riguardo a norme di diritto amministrativo nazionale «puro»³⁸.

³⁶ D.U. GALETTA, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Público italiano*, in *Cuadernos de Derecho Publico*, 1998/5, 299 ss.

³⁷ Si veda ad es. Cons. St., sez. V, 3.4.1990, n. 332, in *Riv. giur. ed.*, 1990, I, p. 544 ss.; Cons. St., sez. V, 18.2.1992, n. 132, in *Cons. Stato*, 1992, p. 467 ss.; TAR Lombardia, sez. III, 2.4.1997, n. 354, in <http://www.giustizia-amministrativa.it>; TAR Lombardia, sez. III, 16.4.1998, n. 752, *ibid*.

³⁸ Si veda es. Cons. St., sez. V, 3.4.1990, n. 332, in *Riv. giur. ed.*, 1990, I, p. 544 ss.; Cons. St., sez. V, 18.2.1992, n. 132, in *Cons. Stato*, 1992, p. 467 ss.; TAR Lombardia, sez. III, 2.4.1997, n. 354, in <http://www.giustizia-amministrativa.it>; TAR Lombardia, sez. III, 16.4.1998, n. 752, *ibid*. Esempi del primo tipo sono rappresentati dal d.lgs. 12.4.2006, n. 163 e dal d.lgs. 28.2.2008, n. 32, entrambi intesi a trasporre direttive comunitarie nell'ordinamento nazionale; esempi del secondo tipo sono, invece, il d.lgs. 3.4.2006, n. 152, *Norme in materia ambientale*, che all'art. 178, co. 3 menziona

L'ingresso diretto, anche sotto il profilo procedimentale, del principio europeo della proporzionalità nel nostro ordinamento è stato determinato non solo dalla modifica operata con la legge costituzionale n. 3/2011 all'art 117, comma 1, della Costituzione, ma, soprattutto, dalla modifica operata alla legge 241/1990 dalla legge n. 15/2005 che ha inserito fra i principi da cui è retta l'attività amministrativa, i "principi dell'ordinamento comunitario" e, quindi, senza alcun dubbio, anche il principio di proporzionalità.

L'art. 1, comma 1, della citata legge 241/1990, nella sua nuova formulazione, dispone infatti che "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficienza, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti nonché dall'ordinamento comunitario"³⁹.

Se prima della novella dell'articolo 1, 1° comma, della Legge n. 241/1990 operata dalla Legge n. 15/2005, in ordine alla concreta operatività del principio di proporzionalità, era possibile distinguere tra materie a competenza concorrente comunitaria-nazionale, relativamente alle quali non vi era alcun dubbio circa l'operatività del principio di proporzionalità in quanto principio generale del diritto comunitario ai sensi dell'articolo 5, III Paragrafo del Trattato UE, e materie a competenza esclusiva nazionale in relazione alla quale vi era da chiedersi se il principio in questione operasse anche in relazione all'attività amministrativa realizzata dalla c.d. amministrazione comunitaria indiretta nell'ambito di materie di competenza esclusiva degli Stati membri, tale distinzione, alla luce della nuova formulazione del 1 comma dell'articolo 1 della Legge 241/1990, non ha più alcun senso in quanto l'applicazione del principio di proporzionalità (quale principio generale dell'ordinamento europeo)

espressamente il principio di proporzionalità fra i principi a cui deve conformarsi l'attività di gestione dei rifiuti e la l. 28.12.2005, n. 262, *Disposizioni per la tutela del risparmio e la disciplina dei mercati finanziari*, che vi fa espresso riferimento all'art. 23, come principio di cui le autorità richiamate devono tenere conto nel definire il contenuto degli atti di regolazione generale).

³⁹ Si veda, sul punto, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, op. cit., G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, op. cit.

regola, allo stato, l'esercizio dell'azione amministrativa *tout court* indipendentemente dal fatto che questa sia realizzata o meno in attuazione di normative europee⁴⁰.

Non sussiste, quindi, alcun dubbio sulla piena ed effettiva cogenza nel nostro ordinamento del principio di proporzionalità quale principio generale dell'azione amministrativa⁴¹.

⁴⁰ Riguardo all'impatto dei principi generali del diritto comunitario, quali fonti di diritto primario, negli ordinamenti dei singoli Stati membri, cfr. S. CASSESE, *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario*, (a cura di) L. Vandelli-C. Bottari-D. Donati, Rimini, 1992, p. 23 e ss.; M. AIROLDI, *Lineamenti di diritto amministrativo comunitario*, Milano, 1990, p. 49 e ss.; G. FALCON, *Dal diritto amministrativo nazionale al diritto amministrativo comunitario*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1991, 2, p. 351 e ss., in particolare p. 363 e ss.; M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge 241 del 1990 alla luce di principi comunitari*, Milano, 1990, p. 4 e ss.; G. GRECO, *Il diritto comunitario propulsivo del diritto amministrativo europeo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1993, 1, pp. 85-88; G. DELLA CANANEA, *L'Unione Europea: un ordinamento composito*, Roma, 2003.

⁴¹ Va evidenziato che il principio di proporzionalità secondo l'insegnamento di autorevole dottrina, rientra nel "contenuto variabile" di quel "diritto ad una buona amministrazione"; in argomento si vedano le osservazioni di S. CASSESE, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in www.irpa.eu, che ripercorrendo l'evoluzione nel nostro ordinamento del principio di "buona amministrazione" osserva come da principio in funzione dell'efficacia della Pubblica Amministrazione (*ex parte principis*) sia divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini (*ex parte civis*), da mezzo per assicurare l'efficacia del potere pubblico a strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico. Ancora sul punto, cfr. 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, 2-3, p. 425 e ss.; D.U. GALETTA, *"Garanzia linguistica" e diritto amministrativo europeo: fra diritto ad una buona amministrazione e problemi di "cattiva traduzione"*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2005, 2, p. 345 e ss. ed in particolare p. 350 e ss.; C. MARZUOLI, *Carta europea dei diritti fondamentali, amministrazione e soggetti di diritto: dai diritti sui poteri ai diritti sui soggetti*, in *Carta europea e diritti dei privati*, (a cura di) G. Vettori, Padova, 2002, p. 255 e ss.; A. POLICE, *Principi e azione amministrativa*, in *Diritto amministrativo*, (a cura di) F.G. Scoca, Torino, 2008, p. 191 e ss.

In giurisprudenza richiamano espressamente il principio europeo di "buona amministrazione" quale corollario del "principio di buon andamento" che incorpora le garanzie del "giusto procedimento": Corte Cost., 11 marzo 2009, n. 62; Corte Cost., 28 novembre 2008, n. 390; Corte Cost., 8 maggio 2007, n. 156, in cortecostituzionale.it; nella giurisprudenza di legittimità: Cons. St., Sez. IV, 14 aprile 2006, n. 2157; Tar Campania, Napoli, Sez. III, 29 marzo 2010, n. 1719, nella quale si legge che "l'azione amministrativa [...] deve essere improntata, oltre che ai classici canoni di trasparenza e pubblicità ed ai principi del diritto comunitario, ai principi di derivazione civilistica, tra cui quello della buona fede, il quale ultimo nell'ambito specifico può ritenersi come

I principi europei sono divenuti, infatti, principi del nostro ordinamento interno non solo, come accadeva in precedenza, in applicazione del diritto europeo ma anche, novità di rilievo, in applicazione del diritto nazionale⁴².

Dire che l'attività amministrativa è retta dal principio di proporzionalità sta a significare che esso rappresenta un parametro di riferimento costante per la pubblica amministrazione, il cui agire deve essere, perciò, costantemente «proporzionato» all'obiettivo perseguito dalla norma attributiva del potere.

Questa proporzione è possibile ricercarla solo attraverso l'individuazione ed il raffronto di tutti gli interessi concorrenti in gioco.

Il principio di proporzionalità - quale principio da cui è retta ora, in generale, tutta l'attività amministrativa - trova ovviamente applicazione anche con riferimento a quell'attività di esegesi della norma che l'amministrazione necessariamente svolge onde procedere alla sua applicazione per i casi concreti.

Esso trova, infine, applicazione, oltre che rispetto all'attività amministrativa diretta all'emanazione di atti provvedimenti, anche rispetto all'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione.

In linea generale può dirsi che, rispetto a quanto è dato riscontrare dall'analisi della giurisprudenza degli anni Novanta, la giurisprudenza degli anni Duemila si caratterizza per un'ampia applicazione del principio di proporzionalità, sia da parte dei Tribunali amministrativi regionali, che da parte del Consiglio di Stato.

Degna di rilievo è la decisione del Consiglio di Stato (Sez. VI, 14 aprile 2006, n. 2087) che riconosce autonomia concettuale ed applicativa al principio di proporzionalità qualificandolo in termini di "principio generale dell'ordinamento".

Negli ultimi tempi, i riferimenti al concetto di proporzionalità sono

una espressione dell'agire secondo principi improntati alla buona amministrazione", entrambe pubblicate in *giustizia-amministrativa.it*.

⁴² In tema, cfr. A. MASSERA, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005, p. 707; G. DELLA CANANEA-C. FRANCHINI, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2010.

diventati sempre più frequenti anche in campo tributario.

La stessa Corte di Cassazione Sezione Tributaria, nella Sentenza 13 febbraio 2009 n. 3559, ha riconosciuto che la proporzionalità costituisce un principio generale dell'ordinamento e, quindi, pienamente utilizzabile anche nelle questioni tributarie⁴³.

In materia tributaria il termine proporzionalità viene utilizzato in alcuni casi in senso atecnico, volendosi indicare il rapporto tra due grandezze reciprocamente commisurate, ma molto più spesso, il riferimento è al principio generale del diritto dell'Unione Europea, il quale impone che, tra più strumenti ugualmente idonei a raggiungere un risultato, sia scelto quello meno lesivo per i destinatari, effettuando un bilanciamento tra l'utilità generale che la pubblica autorità si propone di ottenere ed il sacrificio imposto a determinati soggetti.

Richiami al principio di proporzionalità sono, inoltre, rinvenibili in recenti atti normativi regolanti la materia tributaria.

Un esempio probante in tal senso è la Legge Delega 11 marzo 2014, n. 23, nella quale il principio viene richiamato in tema di semplificazione degli adempimenti del sistema sanzionatorio e dell'attività di controllo⁴⁴.

⁴³ Si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Settima Ed., Padova, 2010, sottolinea che "il principio di proporzionalità governa e regge sia l'assetto sostanziale di ogni tributo sia l'assetto sanzionatorio. In questo senso v. anche, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, Torino, 2011, p. 61.

⁴⁴ Cfr. Art. 7, rubricato "Semplificazione" 1. Il Governo è delegato a provvedere, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1: a) alla revisione sistematica dei regimi fiscali e al loro riordino, al fine di eliminare complessità superflue; b) alla revisione degli adempimenti, con particolare riferimento a quelli superflui o che diano luogo, in tutto o in parte, a duplicazioni anche in riferimento alla struttura delle addizionali regionali e comunali, ovvero a quelli che risultino di scarsa utilità per l'Amministrazione finanziaria ai fini dell'attività di controllo e di accertamento o comunque non conformi al principio di proporzionalità; art. 9 rubricato "Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo", che alla lettera B richiama la necessità di: prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale.

La medesima Legge Delega, poi, in ordine alla revisione del sistema delle sanzioni, amministrative e penali, richiama esplicitamente il postulato di proporzionalità al fine di meglio rapportarle alla gravità della violazione fiscale. Anche detto intervento è informato all'esigenza di migliorare i rapporti tra contribuente e Amministrazione, prevedendo l'applicazione di sanzioni penali

Non mancano riferimenti al principio di proporzionalità anche nei documenti dell’Agenzia delle Entrate, si pensi alla Circolare n. 25/E del 6 agosto 2014 che richiama il principio in tema di indagini finanziarie e, al paragrafo 2.3, testualmente recita “nel ribadire in coerenza con la passata prassi in materia, che lo scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l’effettiva disponibilità reddituale del soggetto sottoposto a controllo , preme nuovamente sottolineare che le presunzioni della citata norma a salvaguardia delle pretese erariali, devono essere applicate dall’Ufficio secondo logiche di proporzione e ragionevolezza avulse da un acritico automatismo”.

3. Il rapporto fra la proporzionalità e gli altri principi di diritto europeo.

L’approccio pragmatico della Corte di Giustizia viene a delineare un concetto multiforme di proporzionalità insuscettibile di essere ricondotto ad uno specifico assetto e, proprio per questo, in grado di adattarsi a fattispecie differenti⁴⁵.

nei casi più gravi di comportamenti fraudolenti, simulatori o volti alla creazione di documentazione falsa, e la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio applicare le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti nel pieno rispetto del principio di proporzionalità (cfr. art. 8 “Revisione del sistema sanzionatorio”).

⁴⁵ In tal senso, v. G. ANSALDI, *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012, p. 88.

La crescente importanza dell’applicazione procedurale del principio di proporzionalità, in particolare in ordine alla necessità delle scelte adottate dalle istituzioni politiche dell’Unione europea ed alla verifica delle opzioni alternative riferibili a tutti gli interessi coinvolti, è testimoniata da alcune recenti pronunce della CGCE. Nel caso *Vodafone*, la Corte di giustizia valuta la legittimità del Regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 27 giugno 2007, n. 717, relativo al *roaming* sulle reti pubbliche di telefonia mobile. La Corte è stata adita dall’*High Court of Justice* nell’ambito di una controversia tra alcuni operatori di reti pubbliche di telefonia mobile e il *Secretary of State for Business, Enterprise and Regulatory Reform* in ordine alla validità delle disposizioni di applicazione del Regolamento n. 717/2007 adottate dal Regno Unito di Gran Bretagna e dall’Irlanda del Nord. Nella ricostruzione operata dalla Corte, il Regolamento della Commissione, che impone un tetto tariffario a chiamate, sms e scambio dati sino al 30 giugno 2012, non viola i principi di sussidiarietà e di proporzionalità come, invece, sostenuto dagli operatori di telefonia mobile. La Corte

Muovendo da questa premessa, fondamentale è, allora, il ruolo assolto dalla proporzionalità, intesa quale categoria sistematica autonoma, rispetto ad altri principi dell'ordinamento europeo quali la sussidiarietà⁴⁶, il

di giustizia ha osservato, controllando la proporzionalità della misura in ragione del percorso decisionale seguito, che “il legislatore comunitario può legittimamente ritenere necessario un approccio comune a livello comunitario per garantire il funzionamento armonizzato del mercato interno, consentendo così agli operatori di agire nell’ambito di un unico contesto normativo coerente”. Nel caso *Vodafone* la Corte di giustizia impiega la proporzionalità al fine di proteggere gli Stati membri dall’eventuale “straripamento” del potere legislativo dell’UE. Nel caso *Volker und Markus Schecke*, il principio di proporzionalità è volto a proteggere la libertà degli individui contro l’esercizio arbitrario dei pubblici poteri. In detta fattispecie la Corte di giustizia, adita in via pregiudiziale dal giudice tedesco, verifica la validità della normativa UE (Regolamenti del Consiglio n. 1290/200 e della Commissione n. 259/2008) che prevede l’obbligo e le modalità di pubblicazione delle informazioni relative ai beneficiari di aiuti agricoli. La Corte si sofferma, in particolare sulla validità delle disposizioni che introducono limitazioni a diritti fondamentali, come il diritto alla *privacy*, riconosciuti ai cittadini europei; la pronuncia censura le “disposizioni che, riguardo a persone fisiche beneficiarie degli aiuti agricoli, impongono la pubblicazione di dati personali relativi ad ogni beneficiario, senza operare distinzioni sulla base di criteri pertinenti come i periodi durante i quali esse hanno percepito simili aiuti, la frequenza o ancora il tipo e l’entità di questi ultimi”. Il caso *Test-Achats* riguarda invece la verifica della legittimità dell’articolo 5 della Direttiva 2004/113/CE che racchiude una deroga al principio di parità di trattamento in quanto autorizza gli Stati membri ad applicare differenti premi tra uomini e donne nei contratti assicurativi. La Corte, adita in via pregiudiziale della Corte costituzionale belga, ha dichiarato invalida la disposizione dell’articolo 5, nella parte in cui riconosce agli Stati membri la possibilità di adottare suddette differenziazioni senza limiti di tempo. Ad avviso della Corte bisogna assicurare la coerenza interna dell’impianto normativo della Direttiva stessa: infatti, la previsione di una deroga senza alcun limite di tempo non si concilia con la previsione del principio di non differenziazione delle prestazioni assicurative tra uomo e donna, né con gli obiettivi di parità di trattamento perseguiti dalla stessa Direttiva.

⁴⁶ In particolare il principio di sussidiarietà è stato riconosciuto con il Trattato di Maastricht del 1992 che lo ha elevato a principio cardine dell’Unione Europea, volto a garantire l’esatta ripartizione delle competenze tra Unione e Stati membri: si tratta di un canone immanente allo stesso sistema comunitario cui la prassi istituzionale si è sempre ispirata. Cfr. Corte di Giustizia, Sentenza 10 dicembre 2002, causa C- 491/01, *The Queen c. Secretary of State for Health, ex parte: British American Tobacco Investments Ltd e Imperial Tobacco*, Sentenza 9 ottobre 2001, causa C-377/98, *Paesi Bassi c. Parlamento*, Sentenza 13 maggio 1997, causa C-233/94, *Germania c. Parlamento e Consiglio*. In dottrina, cfr. M. ARMANNO, *La sussidiarietà nel secondo pilastro UE*, in *Quaderni costituzionali*, 2007, p. 413 e ss.; R. BARATTA, *Le competenze interne dell’Unione tra evoluzione e principio di reversibilità*, in *Il Diritto dell’Unione europea*, 2010, p. 517 e ss.; S. CASSESE, *L’aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell’area europea*, in *Il Foro italiano*, 1995, p. 373 e ss.; P. DE PASQUALE, *Il principio di sussidiarietà nella Comunità europea*, Napoli, 2000; G. GUIZZI, *Voce Sussidiarietà*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2000, I; F. VECCHIO, *La partecipazione delle assemblee parlamentari regionali nella fase ascendente di formazione del diritto comunitario: spunti di riflessione dal modello spagnolo*, in *Quaderni regionali*, 2010, p. 577.

legittimo affidamento, la ragionevolezza, la libera concorrenza, in quanto il legislatore è tenuto a combinare la proporzionalità con i principi sopra elencati al fine di definirne il contenuto, renderli effettivi ed applicarli nella ragionevole misura in riferimento alle tipicità della fattispecie oggetto di valutazione.

Veniamo ora a analizzare il rapporto tra il principio di sussidiarietà e quello di proporzionalità.

Una misura può considerarsi proporzionata solo se non trasgredisce il principio della sussidiarietà. I due principi vanno tuttavia tenuti distinti.

In base al principio di sussidiarietà, il giudice verifica se delle misure nazionali avrebbero permesso di realizzare in maniera altrettanto soddisfacente l'obiettivo perseguito; in base al principio di proporzionalità, il giudice intende stabilire se delle misure comunitarie meno vincolanti sarebbero state sufficienti per raggiungere il medesimo obiettivo.

In altri termini, il principio di sussidiarietà permette di stabilire se la competenza comunitaria debba essere esercitata; la proporzionalità interviene invece una volta presa la decisione di esercitare la competenza, al fine di determinare se esistano altri mezzi meno vincolanti per raggiungere gli obiettivi comunitari.

Attraverso questo principio, si vuole evitare un eccesso di regolamentazione comunitaria.

In merito al rapporto fra principio di proporzionalità e legittimo affidamento bisogna preliminarmente osservare che quest'ultimo principio presuppone non solo una valutazione di interessi posti su piani gerarchicamente diversi, quanto una ponderazione fra interessi diversi ma posti sullo stesso piano, fatto che determina ampi margini di discrezionalità della P.A.⁴⁷

Il principio del legittimo affidamento è finalizzato a tutelare l'impatto del comportamento altrui sulla sfera decisionale del cittadino nei confronti della P.A., tuttavia, gli effetti che il legittimo affidamento determina devono essere proporzionali, nel senso che la rilevanza del legittimo affidamento

⁴⁷ G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015, op. cit.

deve essere proporzionale alla situazione che lo ha generato, non potendo produrre conseguenze sproporzionate rispetto a tali situazioni⁴⁸.

È fondamentale, inoltre, operare una distinzione fra i principi di ragionevolezza e proporzionalità⁴⁹, entrambi posti come criteri cardine di un diritto “di garanzia” volto a coniugare l’obiettivo della migliore

⁴⁸ Così V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità*, op. cit., p. 198.

⁴⁹ Nei principali ordinamenti europei si osserva, una netta distinzione tra i due principi di proporzionalità e ragionevolezza. In Germania accanto ad un divieto implicito di esercizio irragionevole dei pubblici poteri la giurisprudenza ha individuato in maniera del tutto autonoma il principio di proporzionalità ravvisandone il fondamento giuridico nella ragionevolezza del rapporto tra mezzi impiegati e fini perseguiti o tra causa ed effetti prodotti dalla misura adottata. In Francia, dove i giudici differenziano il sindacato sull’*erreur manifeste d’appréciation dal plein controle de proportionnalité*, in argomento, v. M. ZINZI, *Il controle de proportionnalité nell’evoluzione dottrinale francese*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2007, p. 1887 e ss.

In Spagna, dove accanto al principio di *razonabilidad* si è venuto affermando il principio di *proporcionalidad*, cfr. J. BARNÉS, *Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario*, in *Revista de Administración Pública*, 1994, 135, p. 495 e ss.; Idem, *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*, in *Cuadernos de Derecho Público*, 1998, 5, p. 15 e ss.; A. CHUECA SANCHO, *Los principios generales del Derecho en el ordenamiento comunitario*, in *Revista de instituciones europeas*, 1983, 3, p. 863 e ss.; J.I. LÓPEZ GONZÁLEZ, *El principio general de proporcionalidad en el Derecho Administrativo*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1988; Idem, *El principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, in *Cuadernos de Derecho Público*, 1998, 5, p. 143 e ss.; Idem, *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*, in *Cuadernos de Derecho Público*, 1998, 5, p. 15 e ss.; T. AGUADO CORREA, *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Edersa, Madrid, 1999; N. GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Colex, Madrid, 1990; I. IBÁÑEZ GARCÍA, *Las “sanciones impropias” en materia tributaria en relación al principio de proporcionalidad*, in *Actualidad Tributaria*, 1994, 21, p. 555 e ss.; A. MORILLO MÉNDEZ, *El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares*, in *Información Fiscal*, 1998, 29, p. 9 e ss.; Idem, *El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios*, in *Tribuna Fiscal*, 1999, 108, p. 55 e ss.; Idem, *El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios*, in *Impuestos*, 1999-II, p. 198 e ss.; M. VILLAR EZCURRA- HERRERA MOLINA P.M., *Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente*, in *Quincena Fiscal*, 1999, 10, p. 9 e ss.

In Inghilterra, dove la giurisprudenza distingue nettamente tra *reasonableness* e *proportionality*. In argomento, v. M.C. CICIRIELLO, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999, p. 43 e ss.; G.F. FERRARI, *Il principio di proporzionalità*, in *Potere discrezionale e controllo giudiziario*, (a cura di) V. Parisio, Milano, 1998, p. 125 e ss., in particolare p. 135 e ss.; A. SANDULLI, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1995, 2, p. 329 e ss.; S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, op. cit., p. 139 e ss.; P. CHIRULLI, *Attività amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna. Dal locus standi al justiciability*, Torino, 1996, pp. 58-61.

soddisfazione possibile dell'interesse pubblico concreto con la tutela ed il necessario rispetto degli interessi coinvolti dal e nell'esercizio del potere amministrativo⁵⁰.

Nel diritto amministrativo italiano è mancata per lungo tempo una ricostruzione del principio di proporzionalità che fosse del tutto autonoma rispetto a quella del principio di ragionevolezza.

Diversamente, invece, nei principali ordinamenti europei⁵¹ si registra una netta distinzione tra i due principi.

In Germania⁵², accanto ad un divieto implicito di esercizio irragionevole dei pubblici poteri la giurisprudenza individua in maniera del tutto autonoma il principio di proporzionalità, ravvisandone il fondamento giuridico nella ragionevolezza del rapporto tra mezzi impiegati e fini perseguiti o tra causa ed effetti prodotti dalla misura adottata.

In Francia⁵³, i giudici differenziano il sindacato sull'*erreur manifeste d'appréciation* dal *plein controle de proportionnalité*.

In Inghilterra⁵⁴ (come anche negli Stati Uniti⁵⁵), la giurisprudenza distingue nettamente tra *reasonableness* e *proportionality*.

⁵⁰ Nota R. FERRARA, *Il procedimento amministrativo visto dal "terzo"*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2003, 4, p. 1035, che osserva come "il gioco intrecciato del principio di proporzionalità in senso stretto e di quello di ragionevolezza a garantire in modo non effimero, nel contesto del procedimento amministrativo, il rispetto delle regole formali/sostanziali del moderno diritto amministrativo di garanzia nel quale trovano definitivo insediamento principi di mitezza e anche di risultato, nel senso concreto della soddisfazione non superficiale degli interessi di vita coinvolti dalla procedura amministrativa"; Idem, *Introduzione al diritto amministrativo*, Bari, 2013, p. 195.

⁵¹ Per una compiuta analisi, in termini comparativi, dell'evoluzione del principio di proporzionalità nei paesi comunitari si rinvia a H. KAY, *Il principio di proporzionalità*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1979, 6, 135 ss.; M. C. CICIRIELLO, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999, 43 ss. e all'ampia bibliografia in essa contenuta; G. F. FERRARI, *Il principio di proporzionalità*, in *Potere discrezionale e controllo giudiziario*, (a cura di) V. Parisio, Milano, 1998, 125 ss., in particolare 135 ss.; A. SANDULLI, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir pubbl.*, 1995, 2, 329 ss.

⁵² A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 58 ss.; D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale dell'azione amministrativa* cit., 11 ss.; D. U. GALETTA e D. KROGER, *Giustiziabilità del principio di sussidiarietà nell'ordinamento costituzionale tedesco e concetto di "necessarietà" ai sensi del principio di proporzionalità tedesco*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, 5, 907 ss.

⁵³ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 68 ss.

In Spagna, accanto al principio di *racionalidad*, si è venuto affermando il principio di *proporcionalidad*.

In Italia, ancora oggi, parte della dottrina, continua a intravedere tra il principio di proporzionalità e quello di ragionevolezza un rapporto di specie a genere, nel senso che il primo sarebbe uno dei parametri mediante i quali viene valutata la ragionevolezza dell'attività amministrativa.

In quest'ottica il principio di ragionevolezza sarebbe parametro globale per la valutazione finale dell'attività della Pubblica Amministrazione, che incorporerebbe, oltre al principio di proporzionalità, anche i giudizi sull'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

A ben vedere, tuttavia, pare di poter affermare che il giudizio sulla proporzionalità comporti valutazioni diverse rispetto a quelle necessarie per verificare la ragionevolezza.

Quest'ultima, infatti, implica una stima della logicità e della congruità della scelta operata dalla Pubblica Amministrazione su basi oggettive, prescindendo da valutazioni in merito alla persona che la subisce.

Ciò che è significativo osservare, inoltre, è che risulta estranea a un giudizio di ragionevolezza una valutazione in termini di idoneità sulla "misura" del potere che viene in concreto esercitato.

La particolarità del principio di proporzionalità, invece, risiede proprio nella ricerca del bilanciamento tra l'interesse pubblico perseguito e quello privato sacrificato: la soddisfazione del principio di proporzionalità implica pertanto, non già la ricerca di una generica azione ragionevole, ma del comportamento più ragionevole in relazione agli interessi privati coinvolti nell'attività amministrativa, alla luce del principio del "mezzo più mite".

In sostanza mentre attraverso la verifica di ragionevolezza l'Amministrazione valuta la qualità degli interessi al fine della corretta ponderazione degli stessi, attraverso la valutazione di proporzionalità,

⁵⁴ A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa* cit., 84 ss.; S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento comunitario, italiano e inglese*, Milano, 2008, 139 ss.; P. CHIRULLI, *Attività amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna. Dal locus standi al justiciability*, Torino, 1996, 58-61

⁵⁵ C. CARLI, *Il Caso Chevron. Interpretazione del giudice e interpretazione dell'amministrazione negli Stati Uniti*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1995, 4, 959 ss. che analizza i celebri Chevron case e State Farm case.

l'Amministrazione valuta l'adeguata intensità dell'uso del potere, operando una misurazione dello stesso in relazione alla adeguatezza del sacrificio imposto all'interesse privato per il perseguimento dell'interesse pubblico.

La ragionevolezza da principio diventa regola di giudizio, che determina la portata e la validità di altri principi⁵⁶.

Ciò che preme sottolineare è che, proprio in alcune disposizioni costituzionali, la proporzionalità assurge a parametro di valutazione ulteriore e successivo rispetto a quello di ragionevolezza, permettendo “una valutazione di carattere quantitativo”⁵⁷ volta all'attuazione della giusta proporzione: si pensi a titolo esemplificativo proprio all'art. 53 Cost.⁵⁸, che costituisce un limite al potere legislativo tributario che deve ispirarsi non solo alla ragionevolezza, ma anche alla proporzionalità.

⁵⁶ Così, J. LUTHER, Voce *Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. (Disc. Pubbl.)*, XII, Torino, 1997, p. 345. Un principio quello di ragionevolezza non sancito dalla costituzione, bensì presupposto e che può servire nell'applicazione di ogni norma costituzionale. L. PALADIN, Voce *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. Dir.*, Agg., I, Milano, 1997.

⁵⁷ Altra disposizione Costituzionale in cui il principio di proporzionalità è espresso in chiave quantitativa, è l'art. 36 Cost. secondo il quale la retribuzione deve essere proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato. In argomento, cfr. P. PERLINGIERI, *Equilibrio normativo e principio di proporzionalità nei contratti*, in *Rass. Dir. Civ.*, 2001, 2, p. 342.

⁵⁸ La letteratura in materia è estremamente ampia, senza pretese di completezza, cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1999; P. BORIA, *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, sub art. 53, Torino, 2006; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto Comm.*, II, Torino, 1987; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; Idem, *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1131 e ss.; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; F. MAFFEZZONI, *Imposta*, in *Enc. Dir.*, XX, Milano, 1970; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, V, Roma, 1988; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit.; K. TIPKE, *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, p. 761; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.

È significativo, inoltre, osservare che l'applicazione del principio di proporzionalità in sede giurisdizionale offre al giudice dei criteri di controllo molto più penetranti rispetto alla verifica della ragionevolezza, concetto dai contorni molto spesso più incerti e sfumati.

La valutazione delle tre componenti del principio di proporzionalità (idoneità, necessità e adeguatezza), che comporta la risposta a quesiti tra loro collegati in modo sequenziale, fornisce al giudice un valido metodo di controllo dell'attività amministrativa e del mezzo prescelto per la sua attuazione ed all'Amministrazione la possibilità di verifica costante della legittimità della propria azione sotto il profilo della congruità dei mezzi rispetto ai fini.

Dal punto di vista pratico, la differenza tra i due principi è assai rilevante in quanto, mentre nel caso di provvedimento ritenuto non ragionevole è sempre permesso all'Amministrazione di riproporlo previa integrazione della motivazione, lo stesso non può avvenire nel caso di provvedimento non proporzionale, che non potrà, seppur opportunamente motivato, superare il test della proporzionalità.

Pertanto, sembra potersi ritenere che il principio di proporzionalità si configura in maniera del tutto autonoma rispetto al principio di ragionevolezza⁵⁹.

Il parametro della ragionevolezza è servito, in definitiva, al giudice amministrativo per permettere in modo più agevole l'effettivo rispetto dei principi costituzionali, in particolare del principio di uguaglianza e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, rispettivamente nella produzione normativa e nell'attività amministrativa.

Il controllo di legittimità esercitato sulla base del ricordato schema

⁵⁹ Cfr. D.U. GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1994, 1, p. 153. Evidenza che la proporzionalità è il canone che tende a realizzare il migliore assetto degli interessi compresenti, S. COGNETTI, *Normative sul procedimento. Regole di garanzia ed efficienza*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1990, pp. 122-123. Ancora sul punto, cfr. V. PARISIO, *Principio di proporzionalità e giudice amministrativo italiano*, in *Nuove autonomie*, 2006, 4-5, p. 717 e ss., in particolare pp. 723-725; C. MALINCONICO, *Il principio di proporzionalità in Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, in *Atti del 47° Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione*. Varenna, Villa Monastero, 20-22 settembre 2001, Milano, 2002, cit. p. 49 e ss.

trifasico risulta molto più penetrante: in tal caso si costituisce una effettiva preclusione al riutilizzo del mezzo già prescelto, superabile soltanto in sede d'impugnazione della sentenza che abbia al riguardo accertato la violazione del principio di proporzionalità⁶⁰.

In pratica, il principio di proporzionalità non integra un mero corollario del principio di ragionevolezza ma un concetto autonomo volto al conseguimento della moderazione della misura del potere amministrativo, imponendosi come misura neutrale, come metodo di misurazione oggettiva pura che mira ad una giustizia sostanziale, alla soluzione che raggiunga il maggior risultato della somma algebrica dei costi e benefici di tutti i soggetti coinvolti nella valutazione⁶¹.

È fondamentale, pertanto, garantire le condizioni affinché il principio in esame, in considerazione dell'indagine trifasica che esso implica, possa rappresentare uno strumento di sindacato nuovo e maggiormente incisivo rispetto a più ampie categorie generali come quella della ragionevolezza⁶².

⁶⁰ V. PARISIO, *Ibidem*, la quale evidenzia che dall'esame della giurisprudenza amministrativa più recente i giudici usano in modo tendenzialmente fungibile la locuzione "principio di proporzionalità", "principio di proporzione", "principio di ragionevolezza" e "complessiva proporzionalità del provvedimento", specificando solo, alle volte, che si tratta di un principio di matrice comunitaria. Per un richiamo puntuale di tale principio si veda TAR Lombardia, Brescia 19 dicembre 2005 n. 1356 (in www.giustizia-amministrativa.it).

⁶¹ In questi termini, si veda V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità*, *op. cit.*, p. 120.

⁶² In tal senso si rinvia ai rilievi di S. COGNETTI, *op. cit.*, p. 179, il quale è dell'avviso che il principio di proporzionalità abbia svolto nel nostro ordinamento "un ruolo implicito, latente, inespresso, episodico, limitato nella complessa morfologia dell'eccesso di potere: sia rispetto alle figure sintomatiche della illogicità, della irrazionalità, della contraddittorietà e della ingiustizia manifesta, sia anche sul diverso versante della disparità di trattamento".

Ci sia, pur in estrema sintesi, consentito osservare come la disputa scientifica sull'autonomia concettuale tra principio di ragionevolezza e principio di proporzionalità non è ancora stata risolta. Pare sicuramente preferibile sostenere la distinzione fra proporzionalità (basata, come rilevato, sui tre gradini processivi che ne caratterizzano l'attuazione) e ragionevolezza pur riconoscendone numerosi punti di contatto. In tal senso, cfr., D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, *op. cit.*; G. LOMBARDO, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1997, p. 421; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, *op. cit.*

Diffusamente sull'applicazione del principio di proporzionalità nella più recente giurisprudenza italiana, v. D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in *Studi sui principi del diritto Amministrativo*, *op. cit.*, p. 409, la quale evidenzia che la giurisprudenza degli anni Duemila si caratterizza per un'ampia applicazione del principio di proporzionalità sia da parte dei TAR, che da

Soprattutto come canone di tutela procedimentale, infatti, la proporzionalità richiede progressive elaborazioni dottrinali e soprattutto giurisprudenziali che, sul piano dell'effettività, finiscono per precisarne i contenuti.

Con la recente e fondamentale sentenza n. 964 del 26 febbraio 2015, il Consiglio di Stato fa il punto della situazione in merito ai principi di ragionevolezza e proporzionalità, quali principi da applicare nell'esercizio del potere autoritativo⁶³.

Nell'analizzare il caso concreto il Collegio specifica che il principio di proporzionalità, che è di derivazione europea, impone all'amministrazione di adottare un provvedimento non eccedente a quanto è opportuno e necessario per conseguire lo scopo prefissato.

Alla luce di tale principio, nel caso in cui l'azione amministrativa coinvolga interessi diversi, è doverosa un'adeguata ponderazione delle contrapposte esigenze, al fine di trovare la soluzione che comporti il minor sacrificio possibile: in questo senso, il principio in esame rileva quale elemento sintomatico della correttezza dell'esercizio del potere discrezionale in relazione all'effettivo bilanciamento degli interessi.

Ne consegue che la proporzionalità non deve essere considerata come un canone rigido ed immodificabile, ma si configura quale regola che implica la flessibilità dell'azione amministrativa ed, in ultima analisi, la rispondenza della stessa alla razionalità ed alla legalità.

In definitiva, il principio di proporzionalità va inteso *“nella sua*

parte del Consiglio di Stato. Quanto ai contenuti di questo sindacato, rileva l'Autrice, le relative pronunzie possono essere sostanzialmente raggruppate all'interno di tre categorie: una prima categoria di pronunzie, in costante aumento, in cui i nostri giudici amministrativi fanno riferimento ad un modello trifasico di sindacato della proporzionalità, una seconda categoria di pronunzie in cui il riferimento si limita di fatto al solo sindacato di idoneità e necessarietà, ed un ultimo indirizzo giurisprudenziale, piuttosto consistente, in cui l'applicazione del principio di proporzionalità è connotata da una confusione fra ragionevolezza e proporzionalità e scarsa chiarezza quanto ai criteri di sindacato connessi all'uno o all'altro principio.

⁶³ La vicenda trae origine dall'impugnazione di due provvedimenti, uno di esclusione dalla graduatoria della procedura di immissione nel ruolo dei volontari in servizio permanente e l'altro di congedo permanente dall'ente di appartenenza, di cui è stato destinatario un pubblico dipendente al servizio del Ministero della difesa, il quale, in fase di domanda alla partecipazione della procedura, risultava gravato da un processo penale conclusosi, in epoca successiva alla definizione del procedimento amministrativo, con l'assoluzione.

accezione etimologica e dunque da riferire al senso di equità e di giustizia, che deve sempre caratterizzare la soluzione del caso concreto, non solo in sede amministrativa, ma anche in sede giurisdizionale”.

Parallelamente, afferma il giudice, la ragionevolezza costituisce un criterio al cui interno convergono altri principi generali dell’azione amministrativa (imparzialità, uguaglianza, buon andamento): l’amministrazione, in forza di tale criterio, deve rispettare una direttiva di razionalità operativa al fine di evitare decisioni arbitrarie od irrazionali.

In virtù della ragionevolezza, l’azione dei pubblici poteri non deve essere censurabile sotto il profilo della logicità e dell’aderenza ai dati di fatto risultanti dal caso concreto: da ciò deriva che l’Amministrazione, nell’esercizio del proprio potere, non può applicare meccanicamente le norme, ma deve necessariamente eseguirle in coerenza con i parametri della logicità, proporzionalità ed adeguatezza.

Sul punto, la giurisprudenza ha chiarito che il criterio di ragionevolezza impone di far prevalere la sostanza sulla forma qualora si sia in presenza di vizi meramente formali o procedurali, in relazione a posizioni che abbiano assunto una consistenza tale da ingenerare un legittimo affidamento circa la loro regolarità.⁶⁴

⁶⁴ Applicando i principi di proporzionalità e di ragionevolezza al caso di specie, il Consiglio di Stato ha accolto il ricorso, in quanto la disposizione in virtù della quale sono stati adottati i provvedimenti impugnati - vale a dire una norma della procedura concorsuale che specificava i requisiti di partecipazione tra i quali era prevista l’assenza di procedimenti penali – si inserisce in un’ottica di rigida applicazione delle norme: ne deriva una lettura formalistica della documentazione, avulsa dal riscontro oggettivo dei fatti.

CAPITOLO SECONDO

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ QUALE PARAMETRO DI LEGITTIMAZIONE DELL'AZIONE DELL'A.F. NEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Il principio di proporzionalità come limite della discrezionalità amministrativa in materia tributaria. 2. Proporzionalità ed attività di controllo in sede nazionale ed europea. 3. Proporzionalità ed esercizio del potere di autotutela.

1. Il principio di proporzionalità come limite della discrezionalità amministrativa in materia tributaria.

Ben prima che il processo di integrazione europea elevasse la proporzionalità a principio generale dell'ordinamento giuridico, essa non era del tutto sconosciuta sia alla dottrina che alla giurisprudenza italiana⁶⁵.

In particolare, tracce del principio in parola possono rilevarsi nell'ambito della nozione di discrezionalità amministrativa⁶⁶ che l'evoluzione dottrina e giurisprudenziale ha, man mano, definito quale potere vincolato dell'autorità amministrativa al conseguimento del pubblico interesse,

⁶⁵ La ricostruzione storica del principio di proporzionalità nell'ordinamento italiano, è affrontata con particolare attenzione da A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*.

⁶⁶ Tra i molti contributi dedicati al tema, vedesi i fondamentali: M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione: concetti e problemi*, Milano, 1939, 52 e passim; V. OTTAVIANO, *Studi sul merito degli atti amministrativi, ora in Scritti giuridici*, vol. I, Milano, 1992, 267 ss.; A. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in Enc. dir., vol. XIII, Milano, 1964, 65 ss. Nonché, senza pretesa di esaustività, si rinvia ai più recenti: F. LEDDA, *Potere, tecnica e sindacato giurisdizionale sull'amministrazione pubblica*, in Dir. proc. amm., 1983, 371 ss.; G. PASTORI, *Discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in Foro amm., 1987, 3165 ss.; F. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986; G. BARONE, *Discrezionalità I Diritto amministrativo*, in Enc. giur., vol. XI, Roma, 1989, 2 ss.; A. PUBUSA, *Merito e discrezionalità amministrativa*, in Dig. disc. pubbl., vol. IX, Torino, 1994, 401 ss. anche per le ulteriori indicazioni bibliografiche ivi citate. Per quanto concerne la concezione gianniniana di discrezionalità e la sua evoluzione, vedesi il saggio di F.G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in Riv. trim. dir. pubbl., 2000, 1045 ss.

allorché la legge le demandi la scelta da compiersi in proposito, tra le varie astrattamente idonee⁶⁷.

In altri termini, l'attività discrezionale, consiste nella "comparazione qualitativa e quantitativa degli interessi, pubblici e privati che concorrono in una situazione sociale soggettiva, in modo che ciascuno di essi venga soddisfatto secondo il valore che l'autorità ritiene abbia nella fattispecie"⁶⁸.

Già da tale definizione si percepisce la rilevanza che il principio di proporzionalità può acquisire nella discrezionalità, ovvero nell'operazione di bilanciamento degli interessi contrapposti, sicché l'indagine sul principio in esame si incrocia, necessariamente, con la riflessione sulla discrezionalità amministrativa.

A tal proposito, conviene rammentare che con la locuzione attività discrezionale non s'intende libertà della pubblica autorità, giacché quest'ultima è comunque sottoposta e limitata da quei "criteri tratti dalla funzione stessa [...] a cui l'Amministrazione nell'esercizio del potere discrezionale deve ispirarsi, e se anche tali criteri sono imprecisi, l'Amministrazione è tenuta a seguirli e a determinare quello che al lume di essi è il comportamento da ritenersi più opportuno"⁶⁹.

Anche quando si constati che detti criteri sono incerti, ciò non fa venire meno l'obbligo dell'autorità amministrativa di agire opportunamente. Invero, poiché il potere discrezionale è dato per curare interessi, esiste sempre il principio che l'Amministrazione, con la sua azione, deve soddisfare effettivamente quegli interessi e che ciò avvenga con il minimo onere sia per l'organizzazione amministrativa, che per i soggetti ad essa estranei.

⁶⁷ E invero, nel caso opposto si verserebbe nella diversa ipotesi di attività vincolata della pubblica amministrazione. In quanto puntualmente descritta dalla legge, all'amministrazione non residuerebbe alcuna facoltà di scelta, sicché, al verificarsi dei relativi presupposti, la decisione pubblica non potrà che essere una e una sola. Sul punto cfr. i riferimenti bibliografici già citati alla nota precedente

⁶⁸ Secondo la classica definizione data da M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, cit., 72 ss.

⁶⁹ V. OTTAVIANO, *Studi sul merito degli atti amministrativi*, cit., 278. L'insigne Autore esplicita il concetto sopra citato, affermando che "chi agisce discrezionalmente [...] deve determinare egli stesso che cosa avrebbe prescritto il legislatore alla stregua dei principi secondo cui è regolata la funzione, se si fosse trovato a determinare la norma da seguire in quel caso particolare".

Già in tale conclusione, si coglie un riferimento, per quanto implicito, alla proporzionalità, quale principio regolatore della discrezionalità: l'autorità pubblica è, in altri termini, chiamata a ponderare gli interessi contrapposti, pervenendo comunque alla scelta pubblica ottimale, sia per l'autorità che per i cittadini.⁷⁰

Pur essendo tradizionalmente classificato quale parte del diritto amministrativo, non v'è dubbio che il diritto tributario assuma un certo margine di autonomia, soprattutto per il maggior grado di vincolatività che contraddistingue l'azione fiscale.

Il nostro sistema tributario, è ispirato al principio di capacità contributiva ed è retto da quello di legalità e, quindi, per parte della dottrina, di vincolatezza dell'azione amministrativa.

Ciò, in linea di principio, comporterebbe l'assenza di discrezionalità dell'Amministrazione, che non potrebbe ponderare interessi, come avviene nel campo amministrativo, dovendo determinare secondo legge atti e fatti in ragione della loro attitudine alla contribuzione.

In tale ottica, non si può negare che all'attività impositiva esercitata dall'Amministrazione finanziaria, in quanto soggetta alla riserva di legge prevista dall'articolo 23 della Costituzione, debba riconoscersi natura vincolata, non potendosi ipotizzare margini di discrezionalità, intesa nel senso tecnico di ponderazione tra concorrenti interessi pubblici e di questi con interessi privati⁷¹.

Ha indiscutibilmente natura vincolata, stante l'indisponibilità del tributo⁷², la disciplina riguardante l'obbligazione tributaria ed il rapporto d'imposta⁷³, ossia la fase che fa derivare l'insorgenza dell'obbligazione tributaria dalla realizzazione del presupposto d'imposta.

⁷⁰ V.E. ORLANDO, *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, vol. I, Lodi, 1897, 159 ss., il quale afferma che “non c'è diritto senza limite” e che lo Stato “deve far sentire il suo intervento solo in quei rapporti in cui esso è necessario o almeno più utile, lasciando nel resto che i suoi sudditi si determinino ed agiscano seguendo gli impulsi della propria volontà”; il principio del minimo mezzo fa breccia anche in C. VITTA, *Diritto amministrativo*, Torino, 1937,

⁷¹ MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, pag. 2.

⁷² FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, parte generale, pag. 330.

⁷³ FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, Torino, 2012, pag. 401. L'autore distingue la fase della riscossione, cui attengono l'obbligazione tributaria e il rapporto giuridico d'imposta, dalla fase di accertamento, inteso come procedimento di controllo del comportamento del

Nell'attuazione dell'imposizione, pertanto, è esclusa una discrezionalità "pura"⁷⁴ dell'Amministrazione che non può provvedere a suo indiscriminato

contribuente volto alla corretta applicazione del tributo, che si pone in momenti anticipati o successivi al sorgere dell'obbligazione tributaria. L'accertamento, dunque, non sarebbe una fase necessaria dell'applicazione del tributo, ma comporterebbe un controllo degli adempimenti demandati ai contribuenti.

⁷⁴ Si distingue in dottrina fra attività amministrativa vincolata, limitata cioè da regole inderogabili e rigide ed attività amministrativa discrezionale non disciplinata dettagliatamente dalla legge e vincolata esclusivamente dal dovere di perseguire l'interesse pubblico in funzione del quale i poteri vengono attribuiti dalla legge e di ponderare questo interesse con altri interessi pubblici e privati concorrenti. Così A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto Amministrativo*, Vol I, 1989, p. 592, il quale sottolinea che nell'attività discrezionale è l'Amministrazione Pubblica a porsi la norma con il caso concreto quando esercita la funzione, tuttavia in tal caso l'azione amministrativa non può mai qualificarsi come "libera". Si allontana dalla discrezionalità pura il carattere dell'interpretazione tecnica. L'attività così realizzata implica che agli organi dello Stato venga conferito il potere di valutare la sussistenza dei fattori costitutivi del potere di azione sulla base di regole a carattere tecnico. In tali fattispecie è la legge a vincolare con una valutazione *ex ante* la scelta che gli organi pubblici devono porre in essere nel caso concreto non ponendosi in linea astratta un problema di valutazione e di ponderazione di interessi in vista della scelta in ordine all'azione concreta come accade nell'ambito della discrezionalità amministrativa. In tema, A.M. SANDULLI, *Ivi*, p. 549, avvicina la discrezionalità tecnica a quella del giudice. Ancora in argomento, v. F. CINTOLI, *Voce Discrezionalità tecnica*, (*Dir. Amm.*), in *Enc. Dir.*, Milano, 2008, p. 471 e ss.

R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, nel *Sole 24 Ore*, 1/2005, sdrammatizza la discrezionalità tecnica "perché la discrezionalità c'è sempre, ma cambiano gli aspetti di cui tener conto. Nella *discrezionalità tecnica* predominano scelte di equità-efficienza, semplicità-precisione, rapidità-approfondimento, talvolta arricchite dall'uso reinterpretato in base alla funzione, di particolare scienze o tecniche; a tal fine, lo stesso organo stabilisce di volta in volta quanto sia opportuno approfondire le indagini rispetto ai compiti da svolgere e come vada meglio esercitata la funzione in base alle risultanze dell'indagine."

Il carattere creativo dell'amministrazione ha spesso determinato un accostamento fra i caratteri della discrezionalità e quelli dell'interpretazione. Cfr. F. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986. Per una critica della ricostruzione fondata sull'assimilazione fra attività interpretativa ed attività discrezionale, in virtù del sovra esposto carattere creativo, si veda R. VILLATA-M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, p. 55, i quali sottolineano che "non ogni attività di interpretazione comporti sempre una attività discrezionale" e che la discrezionalità amministrativa si caratterizza per essere "scelta funzionalizzata in quanto tesa alla realizzazione dell'interesse pubblico", pertanto "la discrezionalità si risolve in un apprezzamento di interessi, ammesso solo sulla base di una specifica attribuzione di poteri". Anche M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1939, p. 68, ha sostenuto che l'interpretazione a differenza della discrezionalità "dà luogo ad un margine libero meramente intellettuale perché il giudizio dell'interprete mira semplicemente a spiegare il senso giuridico delle espressioni contenute nel testo". Riconduce l'interpretazione ad un modello in cui rientra anche la discrezionalità distinguendosi solo per i diversi profili da considerare (R. LUPI, *op. ult. cit.*). In particolare, l'Autore dopo aver chiarito che "la discrezionalità interpretativa consiste nel dare un peso all'insieme degli

giudizio, ma deve procedere allorché si verifichi il presupposto di fatto previsto dalla legge per l'applicazione del tributo⁷⁵.

È la qualità stessa della norma tributaria a non rendere possibile una libertà di volontà in ordine all'esercizio o meno del potere impositivo.

Di più difficile inquadramento sono invece le fasi di impulso, istruttoria ed accertamento dell'imposta, specie ove il legislatore offra all'azione amministrativa la possibilità di scelta tra mezzi, strumenti e procedure diverse, tutte (apparentemente) ugualmente legittime e possibili.

In una visione del procedimento amministrativo ispirata ad un principio di legalità sostanziale più che formale⁷⁶, non può negarsi, la presenza di significativi margini di discrezionalità dell'A.F. in alcuni segmenti dell'azione impositiva (si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla scelta del contribuente da sottoporre a controllo, alle modalità dell'istruttoria, allo scambio di informazioni fra autorità fiscali, all'annullamento in sede di

spunti favorevoli ad una soluzione confrontandoli con gli argomenti a favore delle soluzioni diverse” osserva che “la discrezionalità interpretativa non è indebita appropriazione da parte degli interpreti di spazi che dovrebbero spettare alla legge: al contrario la storia dimostra che è la legge ad avere occupato spazi su cui in precedenza regnava una discrezionalità ben maggiore, della quale la discrezionalità interpretativa costituisce l'ultimo ineliminabile aspetto”, così argomentando “la diversità fra discrezionalità ed interpretazione non viene eliminata ma raffinata; essa viene ricondotta ad una diversità di funzioni esercitate, e quindi di aspetti da considerare”.

⁷⁵ Così G.G. LICCARDO, *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967, p. 61, ed anche J.I. MORENO FERNANDEZ, *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Valladolid, 1998, p. 39. In maniera sostanzialmente analoga si esprimono E. GONZALEZ-J.L. PEREZ DE AYALA, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 1991, p. 28.

⁷⁶ Così G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, op. cit., P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 280, il quale, in particolare, evidenzia che “la riconosciuta fungibilità dei meccanismi di individuazione dell'interesse pubblico che trova soddisfazione all'interno del procedimento porta a confermare la concreta possibilità di scorgere la fondatezza dell'estensione del medesimo carattere procedimentale degli atti della Pubblica Amministrazione anche alle attività del privato, che proprio nel diritto tributario sembrano aver assunto una rilevanza maggiore di quella propria di altri settori”; pertanto, rileva ancora l'Autore “con l'introduzione di nuovi istituti mediante i quali viene realizzata la partecipazione del privato al procedimento amministrativo viene dato un apporto considerevole all'introduzione in una nuova ottica del principio di legalità, in quanto per questa via è consentito attribuire all'attività amministrativa un contenuto sostanziale, consistente nella fissazione attraverso un confronto dialogico fra le parti di scelte argomentate, razionali, accettabili, lasciando alla legge il compito di fornire i criteri guida in base ai quali tali scelte possono essere adottate”.

autotutela, alle misure cautelari, all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale)⁷⁷.

È ben noto che l'Amministrazione finanziaria ha il compito di misurare la capacità contributiva senza procedere a valutazioni di meritevolezza economico-sociali affidate invece al legislatore, nulla vieta, tuttavia, che essa consideri altri interessi, come l'economicità della propria azione, il rischio di contenzioso, la certezza ed affidamento nei rapporti, l'esercizio obiettivo ed imparziale dei poteri autoritativi⁷⁸.

⁷⁷ In tal senso, v. G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, *op. cit.*. DEL FEDERICO, *Statuto e legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011, 6, p. 1397. Sostanzialmente in senso conforme, CFR. J. MARTIN QUERALT-C. LOZANO SERRANO-G. CASADO OLLERO-J.M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2001, p. 438 e ss; F. PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid, 2000.

Per una disamina del più recente dibattito in argomento, CFR. L. PERRONE, Voce *Discrezionalità amministrativa (Dir. Trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, diretto da S. Cassese, Vol. III, Milano, 2006. S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2008, p. 810 e ss., osserva che “sembra diffondersi il convincimento che la distinzione fra funzioni pubbliche vincolate e discrezionali sia di tipo più quantitativo (ossia di latitudine delle scelte effettuabili) che qualitativo (ossia di natura del potere e dell'atto da emettere) posto che le funzioni pubbliche si caratterizzano comunque per la loro idoneità ad incidere autoritativamente e unilateralmente sugli interessi privati, per il soddisfacimento di preminenti interessi pubblici: e se si pone mente all'ampiezza delle scelte che l'Amministrazione finanziaria quotidianamente opera quando si tratta di stabilire se proseguire o sospendere le indagini, operare o non operare recuperi, con uno o altro metodo di accertamento, ecc., potrebbe fondatamente porsi in dubbio la stessa validità dell'adozione di un'etichetta (quella dell'attività amministrativa *vincolata*) che dovrebbe in realtà essere riservata ai soli casi in cui risulti compiutamente predeterminato a livello normativo il contenuto della decisione da adottare nel caso concreto”. Ancora, analogamente, v. F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 31, il quale, in particolare, è dell'avviso che “la autonomizzazione dell'attività di controllo e la sua articolazione in diversi procedimenti consentono di porre con maggior attenzione il problema della discrezionalità con riferimento a quegli atti di ispezione, verifica e controllo che sono sganciati dall'attività di accertamento e sono, comunque, frutto dell'esercizio libero - e perciò non predeterminato e non predefinito dalla legge - di un potere di scelta delle soluzioni più opportune e più consone al caso concreto”. Ritiene che la funzione svolta dall'Amministrazione finanziaria sia di natura vincolata, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 11, nota 8. Riguardo alla discrezionalità tipica dell'accertamento induttivo, si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Padova, 2003, p. 363.

⁷⁸ In tal senso, v. R. LUPI, *Diritto tributario*, Parte Generale, Milano, 2000, p. 61. e G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, *op. cit.*

La comparazione degli interessi ed il principio di proporzionalità tendono ad evitare che l'interesse primario venga "massimizzato"⁷⁹ a danno degli altri.

In particolare, la partecipazione ed il contraddittorio nel corso del procedimento amministrativo di accertamento sono volti a garantire la proporzionalità.

L'Amministrazione è chiamata, in determinate fattispecie, ad operare una scelta fra più opzioni ugualmente legittime; una scelta che la legge lascia ad una valutazione soggettiva dell'Amministrazione finanziaria che, per non sconfinare nell'arbitrio, deve essere necessariamente assoggettata ad una valutazione di adeguatezza e di proporzionalità.

Così argomentando emerge, dunque, l'importanza del principio della proporzionalità (in particolare sotto il profilo della valutazione della idoneità della misura adottata) da considerarsi quale più moderno limite per la valutazione della discrezionalità amministrativa.

La proporzionalità unitamente ai valori della efficienza e della giustizia redistributiva andrà, tuttavia, sempre costantemente verificata a mezzo di una metodologia rigorosa dell'interpretazione⁸⁰.

⁷⁹ F.G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2000, 4, p. 1045 e ss., così si esprime sul ruolo della proporzionalità nella massimizzazione dell'interesse pubblico: "La nozione di massimizzazione legittima dell'interesse pubblico (concreto) permette di qualificare gli interessi che intervengono nella scelta discrezionale in modo diverso: non separando interessi primari da secondari, ma distinguendo interessi pubblici da altri interessi. I primi, unitariamente valutati, vanno a comporre l'interesse (pubblico) concreto la cui soddisfazione si pone come fine dell'azione amministrativa; i secondi, anche in ipotesi coincidenti con l'interesse che l'Amministrazione è chiamata a soddisfare svolgono un ruolo diverso: la loro valutazione serve a contenere la scelta discrezionale entro i limiti della ragionevolezza e della proporzionalità, elevate a presidi della posizione (degli interessi) dei privati nei confronti dell'Amministrazione".

⁸⁰ G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario op. cit.*

2. Proporzionalità ed attività di controllo in sede nazionale ed europea.

Nell'ambito delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria la discrezionalità opera a diversi livelli.

Può esservi discrezionalità nell'*an* (se e su chi effettuare il controllo), nel quando (quando effettuarlo), nel *quid* (con quale contenuto ed estensione) e nel *quomodo* (con quale procedura)⁸¹.

Nell'effettuare dette scelte l'organo ispettivo dovrà perseguire l'interesse primario, ossia l'interesse fiscale al controllo dei contribuenti e all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti.

Nel corso di detta attività, l'Amministrazione, in quanto parte imparziale, dovrà comunque considerare gli interessi dei privati (interessi secondari) che risultino in concreto coinvolti nella sua azione, e dovrà pervenire ad una

⁸¹ Così, G. VANZ, *La tutela giurisdizionale e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in *Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011.

Sulla natura discrezionale dell'attività istruttoria, R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Torino, 1995, p. 197, sostiene che nell'istruttoria "l'attività amministrativa non è vincolata come quella relativa alla determinazione del tributo", la discrezionalità è limitata alle scelte che riguardano l'ambito di applicazione, mentre la natura del potere e dell'atto da emettere è sempre vincolata; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi efficacia e tutela*, *op. cit.*; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, p. 471, il quale è dell'avviso che l'Amministrazione è "libera" di scegliere quando, come e in capo a chi compiere l'indagine.

Bisogna precisare che le attività istruttorie non sono rette unicamente dalla discrezionalità: per alcune, come l'accesso, in cui sono in giuoco diritti fondamentali, la scelta concreta di quale potere esercitare è legato alla sussistenza di precisi presupposti di legge. La discrezionalità, allora, riguarderà non tanto l'*an* ma il *quantum* del potere istruttorio da esercitare, sulla base di un equo bilanciamento tra l'interesse dell'Amministrazione ad acquisire, tenuto conto delle circostanze del caso concreto e nel modo più efficiente, gli elementi informativi necessari e il diritto del contribuente a subire il minimo di ingerenze possibili nella sua sfera privata. Così, S. MARCHESE, *op. ult. cit.* Per i poteri diversi dall'accesso, "l'ufficio, nel decidere l'intensità dell'utilizzo dei poteri istruttori, effettua una ponderazione dell'interesse pubblico con quelli privati e [...] quindi opera delle scelte sindacabili sotto il profilo dell'eccesso di potere in quanto, per le loro concrete caratteristiche particolarmente gravose, travalichino apprezzabilmente quella misura di *ragionevolezza* e medietà che connota il contemperamento degli interessi astrattamente voluto dalla legge". Così, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pp. 129-130.

decisione “proporzionata”⁸².

Invero, in Italia, si ritiene generalmente che le scelte nello svolgimento delle attività istruttorie siano rette da una discrezionalità tecnica e si debbano ispirare ai principi di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, mancando, in questa impostazione proprio l'enunciazione del principio di proporzionalità⁸³.

L'Amministrazione è, invece, tenuta all'osservanza del principio di proporzionalità nella scelta dei mezzi istruttori da impiegare, della loro durata ed intensità, in relazione alle effettive esigenze investigative ed al sacrificio imposto al destinatario di tali poteri, evitando abusi ed eccessi di potere a danno delle garanzie dei contribuenti⁸⁴.

In base al principio di proporzionalità l'Amministrazione finanziaria deve, quindi, utilizzare quegli strumenti che, con riferimento al caso concreto oggetto di valutazione, siano non solo strettamente necessari ma anche idonei ed adeguati a conseguire l'interesse pubblico influenzando, a

⁸² Per un richiamo al principio di proporzionalità in riferimento agli atti dell'istruttoria ed al dovere di informazione dell'A.F., si veda il lavoro monografico di M.C. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 114.

⁸³ Così S. MARCHESI, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, 3, p. 493, il quale evidenzia che conseguentemente “si nega la sussistenza di una posizione soggettiva del contribuente giuridicamente rilevante che egli possa far valere per contestare la *eccessività* dell'utilizzo di un dato potere istruttorio rispetto alle ragionevoli esigenze dell'attività amministrativa: ciò significa affermare, in altri termini, che di fronte all'interesse fiscale i diritti fondamentali del contribuente sono in ogni caso soccombenti”.

Osserva condivisibilmente A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, p. 287, che “la proporzionalità richiede che il fine della verifica della fedeltà del contribuente sia raggiunto con il mezzo più efficiente per l'Amministrazione che al contempo sia meno gravoso per il soggetto verificato e ciò con riguardo al caso concreto e quindi ai concreti esiti. La valutazione della proporzionalità va fatta in relazione alle ragioni di innesco della verifica e dei risultati di essa via via che la verifica procede”.

⁸⁴ A testimonianza del ruolo sempre più incisivo assunto dal principio di proporzionalità nelle strategie di controllo si veda la Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/2014 nel senso che “nello svolgimento dell'attività di controllo i singoli Uffici devono: effettuare un attento esame di *proficuità comparata*, privilegiando gli elementi da cui possano scaturire maggiori imposte accertabili, tralasciando quelli di scarsa rilevanza in termini di recupero di imposte o di minore sostenibilità, la cui valorizzazione può generare nei contribuenti l'opinione di un'Amministrazione che presta attenzione a situazioni poco significative o, ancor peggio, di natura esclusivamente formale”.

monte, sulla stessa scelta del mezzo giuridico da adottare⁸⁵.

La circostanza che il legislatore riconosca all'ufficio dei margini di discrezionalità nella scelta del tipo di controllo da eseguire e del mezzo istruttorio da utilizzare⁸⁶, non può tradursi in un aggravio sproporzionato del diritto di difesa del contribuente⁸⁷.

⁸⁵ Significativamente sul punto, v. Tar Abruzzo, Pescara, 25 giugno 2010, n. 730, in www.giustizia-amministrativa.it, nel senso che il principio di proporzionalità “costituisce un limite intrinseco all'intera attività della Pubblica Amministrazione che deve moderare ed in qualche modo frenare l'uso dei suoi poteri pubblici ormai non più definibili come semplicemente di supremazia, ma piuttosto di equilibrio con gli interessi dei cittadini suoi interlocutori”.

Sulla necessità che l'ufficio bilanci i configgenti interessi pubblici e privati in giuoco quando decide il grado di approfondimento del controllo e l'intrusività dei mezzi istruttori da adottarsi cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit., p. 129 e ss.; F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, p. 665 e ss.; Idem., *Voce Discrezionalità (Dir. Trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 536 e ss., spec. p. 541 e ss.; A. MONTI, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, p. 395 e ss.

⁸⁶ Pensiamo all'ipotesi in cui il contribuente non risponda al questionario e ometta di comunicare i dati, le notizie di carattere specifico richiesti. Ai sensi del l'art. 32, 4° comma, del decreto n. 600, i predetti dati e notizie non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa; ed ancora, il successivo art. 39, 2° comma, lett. d-bis, dispone che l'ufficio può procedere all'accertamento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo con il metodo induttivo.

Il fatto che l'ufficio scelga il mezzo istruttorio del questionario da inviare al contribuente per acquisire dati e notizie specifici, anziché procedere ad acquisire gli stessi dati e notizie direttamente utilizzando, ad esempio, l'accesso, la verifica, l'ispezione, pone evidentemente l'interrogativo della proporzionalità dell'utilizzo del citato mezzo istruttorio rispetto al conseguimento del fine di avere la conoscenza dei dati e delle notizie. Detta scelta in base al test di proporzionalità non deve eccedere rispetto a quanto risulta essere necessario alla tutela dell'interesse fiscale ed al controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari imposti al contribuente. Potrebbe infatti obiettarsi, alla luce del principio in esame, che la medesima tutela poteva essere garantita dall'utilizzo da parte dell'ufficio di altri mezzi istruttori meno gravosi in termini di conseguenze negative per il contribuente. Sulla distinzione tra obbligo principale di eseguire la prestazione e obblighi ausiliari, come quello di rispondere ai questionari, di dare, se invitato chiarimenti, cfr. F. MAFFEZZONI, *Profili per una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, p. 58. Ancora in tema, cfr. F. MENTI, *L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, 2, p. 225.

⁸⁷ Cfr. E. POTITO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011, p. 69, che evidenzia come nell'esercizio dell'attività di controllo e di indagine, l'Amministrazione deve tenere conto degli interessi del contribuente sottoposto a verifica, adottando, quindi, mezzi di controllo proporzionati al fine perseguito e che comportino il minor sacrificio possibile dei diritti del privato.

È per questo che hanno preso corpo all'interno dell'ordinamento fiscale alcuni principi di tutela del contribuente con finalità partecipative, in termini collaborativi e dunque serventi all'attività del Fisco, ma via via sempre più funzionali alla difesa del contribuente invitato a comunicare le proprie osservazioni e richieste⁸⁸.

Come sarà dettagliatamente evidenziato nel capitolo successivo, l'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge del 27 luglio 2000 n. 212) rubricato "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"⁸⁹ riconosce un generale diritto al contraddittorio nella fase conclusiva delle verifiche fiscali.

Il rispetto del principio di proporzionalità assume, inoltre, particolare rilevanza in tema di indagini finanziarie e di accertamento sintetico. L'indagine finanziaria è sicuramente uno dei tipi di istruttoria più invasivi per il contribuente in quanto comporta l'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente stesso, il quale deve dimostrare l'irrilevanza reddituale dei rapporti intrattenuti e dei movimenti effettuati.

⁸⁸ In tema ci sia consentito il rinvio al nostro, *L'agire proporzionato dell'Amministrazione finanziaria nella fase conclusiva delle verifiche fiscali*, in *L'Era di Antigone, Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche della Seconda Università degli Studi di Napoli*, 2014, 7.

⁸⁹ Ai sensi dell'art. 12, 5° comma, Statuto, la "permanenza" dei verificatori non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili di altri trenta in caso di particolare complessità. Con l'art. 7, 2° comma, lett. c), del D.L. n. 70 del 2011, conv. dalla L. n. 106 del 2011, la norma è stata integrata prevedendo che i giorni sono ridotti a quindici in caso di verifiche presso imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi, "contenuti nell'arco di non più di un trimestre" e che "in entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente". In tema, cfr. F. TUNDO, *Solo per i "minimi" valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2569 e ss.; G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.VV., *Consenso, cit.*, p. 335 e ss., spec. p. 340. L. TOSI, *Lo Statuto e la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 329, sottolinea che al di là dei problemi afferenti il computo dei giorni di permanenza dei verificatori, l'art. 12, 5° comma, dello Statuto deve essere "inquadrato come *norma concernente il contenuto e l'efficacia delle autorizzazioni richieste per poter effettuare verifiche all'interno di locali privati*, la cui disciplina – di natura eccezionale rispetto al canone costituzionale di inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost. – per essere davvero completa e funzionale, non può limitarsi alle *modalità* (sulle quali si incentra l'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972) ma deve altresì regolare l'*aspetto temporale*".

Tale tipo di indagine, specie se effettuata a grande distanza dal periodo di riferimento, potrebbe comporta per il contribuente rilevanti compressioni del diritto alla riservatezza ed un appesantimento del diritto di difesa, specie nei casi di promiscuità tra movimenti attinenti l'attività esercitata e relativi alla vita privata.

A tutela del diritto alla riservatezza il legislatore ha previsto l'autorizzazione necessaria all'avvio delle indagini, benché la Suprema Corte abbia più volte affermato la legittimità di controlli effettuati in assenza di tale provvedimento.

Quanto al diritto di difesa, è da segnalare che spesso risulta estremamente difficile reperire ricevute, assegni e documentazione probatoria di movimenti effettuati, magari per contanti, molti anni addietro.

In questi casi lo strumento utilizzato potrebbe non rispettare il principio di proporzionalità, in quanto non idoneo a determinare la reale capacità contributiva.

Bisognerà, pertanto, valutare se l'interesse pubblico si sarebbe potuto conseguire con metodi meno lesivi dell'interesse individuale.

L'eccezione di violazione del principio di proporzionalità, in questi casi, potrebbe essere fatta notare identificando il diverso risultato cui si sarebbe pervenuti mediante l'utilizzo di strumenti d'indagine alternativi o la irragionevolezza dei risultati raggiunti con le indagini finanziarie⁹⁰.

Da quanto esposto, si pone in primo luogo un interrogativo di rilievo: se e in quale misura la riservatezza della vita privata debba soccombere rispetto agli interessi erariali degli Stati e se il punto di equilibrio fra due interessi naturalmente configgenti possa essere rappresentato dalla proporzionalità.

Un'eventuale applicazione del principio di proporzionalità potrebbe prevedere, come presupposto per l'attivazione di un controllo basato su indagini finanziarie un preventivo e necessario invito al contribuente, in modo da consentire un contraddittorio anticipato.

⁹⁰ P. DALLE CARBONARE, *La tutela del contribuente nelle indagini finanziarie*, Il Commercialista Veneto, n. 218, pag. 5.

L'autorizzazione dovrebbe, in attuazione del principio di proporzionalità, oltre che necessitare di specifica motivazione, poter essere impugnata dinanzi all'Autorità giudiziaria⁹¹.

Nel corso del terzo capitolo sarà chiarito, facendo specifico riferimento all'attività di verifica fiscale, come i principi comunitari debbano orientare l'azione dell'Amministrazione finanziaria.

Giova, tuttavia, in questa sede evidenziare la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, pur confermando il concetto di discrezionalità dell'attività istruttoria, rileva la *“necessità di un equo bilanciamento tra le istanze dell'interesse generale della comunità ed i requisiti della protezione dei diritti fondamentali dell'individuo”*⁹².

Inoltre, sempre restando in campo europeo, in considerazione dell'art. 8 CEDU e dell'art. 7 della Carta⁹³, affinché l'attività istruttoria – che si concreta in una ingerenza della pubblica autorità nella vita privata e familiare del contribuente, nel suo domicilio e nella sua corrispondenza – sia legittima, è necessario che le attività svolte siano chiaramente previste dalla legge e che sia rispettato il principio di proporzionalità.

⁹¹ La Suprema Corte di Cassazione ha sostenuto invece la natura endoprocedimentale e non provvedimentale dell'autorizzazione, con conseguente impossibilità di una sua impugnativa immediata, cfr. Cass. n. 14062 del 2012.

⁹² CEDU, 7 luglio 1989, *Soering c. Regno Unito*, § 89.

⁹³ L'art. 8 CEDU, dopo aver sancito il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza, riconosce deroghe agli stessi esclusivamente nel rispetto del principio di legalità e di proporzionalità, allo stesso modo la Carta, dopo aver previsto all'art. 7 il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza, all'art. 52, § 1, dà espresso riconoscimento al principio di proporzionalità, nel senso che *“eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”*.

3. Proporzionalità ed autotutela.

Il potere di autotutela garantisce all'Amministrazione ed agli amministrati la possibilità di correggere, senza il ricorso al processo, atti invalidi o inadeguati: si tratta in definitiva di una capacità di riesame volta a realizzare prima ancora che il contenimento delle liti, i principi di buon andamento ed imparzialità di cui all'art. 97 della Costituzione⁹⁴.

Tale capacità di "autodifesa" è riconosciuta, dall'ordinamento all'Amministrazione Pubblica, al fine di assicurare l'interesse collettivo, ed è spesso attuata tramite il riesame critico, la correzione o rimozione degli atti eventualmente riconosciuti come viziati sia sotto il profilo delle illegittimità, sia del merito⁹⁵.

In linea di massima, non è mai stato posto in discussione che la stessa facoltà fosse riconosciuta, parimenti, all'Amministrazione finanziaria, specie nell'esercizio della sua funzione impositiva⁹⁶.

Nonostante la pacifica esistenza di un simile potere, sono, tuttavia, sorti dubbi circa i limiti e le condizioni per l'esercizio del potere di riesame e di autocorrezione alla stessa riconosciuto.

La difficoltà risiede nel rintracciare il presupposto dell'autotutela come istituto di carattere e natura generale soprattutto quando di suddetto potere si parla in riferimento all'Amministrazione finanziaria, poiché la stessa, nel caso in cui eserciti il potere di "autotutela", annullando il "carico fiscale", non sembra, *prima facie*, perseguire alcun interesse pubblico specifico, ma

⁹⁴ In tal senso, v. M. BASILAVECCHIA, *L'autotutela*, in *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013, p. 367 e ss.

⁹⁵ Nonostante l'attualità dell'argomento è necessario ricordare che le origini dell'istituto, in realtà, sono risalenti nel tempo. Si tratta di un istituto giuridico di portata generale attuabile anche nei settori in cui manchi una specifica disciplina normativa. Sull'applicabilità del principio di autotutela alla generalità di atti amministrativi: A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, e M.S.GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, Vol.II, Milano, 1993, pag.576, che qualifica l'annullamento d'ufficio come rimedio a "carattere generale".

⁹⁶ Anche a giudizio della Suprema Corte già nei primi anni novanta: "l'assenza di un regolamento del potere dell'Amministrazione finanziaria di rinnovare i propri atti di accertamento di un tributo (...)non esclude la sussistenza di un più generale potere di ravvedimento", così Cass., 20 Marzo 1991, n.3003, in *Il Fisco*, 1991, 4237 e Cass., 21 Agosto 1993, n.8854, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, II, 104.

anzi, sembra rinunciare ad una considerevole posizione di vantaggio consistente nel poter esigere o trattenere la prestazione tributaria, sia pure illegittimamente richiesta.

Nell'ottica della creazione di un rapporto maggiormente collaborativo e trasparente, negli ultimi anni, si è assistito ad un processo di codificazione del principio di autotutela che si innesta in una nuova configurazione dei rapporti tra fisco e contribuente; in questa ottica, si riconosce a quest'ultimo il diritto a non essere lesa nella propria sfera patrimoniale, per effetto di provvedimenti illegittimi o infondati, che impongono il pagamento di somme non dovute o neghino il rimborso di somme indebitamente versate.

Diversamente dall'ambito amministrativo, in materia tributaria, parte della dottrina ha dubitato, come già anticipato, che tale potere fosse riconosciuto in via generale all'Amministrazione finanziaria⁹⁷, probabilmente perché mancava un riferimento normativo preciso che ne comprovasse l'esistenza e ne tratteggiasse i contorni⁹⁸.

⁹⁷ 5 Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, P.g., Milano, 2007, pag. 223.

⁹⁸ Va peraltro osservato che era presente in passato, nell'ordinamento fiscale, un istituto affine all'autotutela previsto dalla c.d. Legge del Registro (art. 34, R.D. n. 3269/1923), la quale attribuiva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di moderare l'accertamento definitivo che risultasse manchevole o erroneo, e quindi di rinnovare l'atto impositivo viziato.

In dottrina si fa addirittura riferimento, da parte di taluni, a normative ancora più risalenti in materia di autotutela, come gli artt. 79 e 80 del D.M. 7/4/1888, recanti istruzioni per la contabilità demaniale, tuttora in vigore per gli uffici che hanno il compito di amministrare denaro versato a titolo di imposte sugli affari. Tali disposizioni stabiliscono che i crediti erariali insussistenti devono essere annullati d'ufficio dall'Amministrazione, laddove il credito sia stato riconosciuto estinto ovvero indebitamente o erroneamente liquidato; l'atto di annullamento va peraltro notificato al contribuente, negli stessi modi degli atti d'imposizione.

Vi era inoltre una parte della giurisprudenza che rinveniva, in passato, il fondamento positivo dell'autotutela negli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972, i quali tuttora prevedono forme di autotutela sfavorevoli al contribuente, con le quali l'Amministrazione può integrare o modificare in aumento un atto di accertamento precedentemente emesso, qualora sia venuta a conoscenza di elementi prima ignoti o inconoscibili. In tal modo il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe attribuito il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475, in Boll. trib., 1985, p. 1764 ss.; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183, in Boll. trib., 1989, n. 1, p. 7071. Nella dottrina più risalente, per la tesi favorevole ad ammettere la possibilità dell'autotutela tributaria, in quanto prerogativa generale delle pubbliche amministrazioni finalizzata alla migliore cura dell'interesse pubblico, si v. VANNI, *Organizzazione degli uffici finanziari*, in

Le ragioni della negazione dell'autotutela in suddetto settore erano svariate; le più accreditate erano, soprattutto, legate ad una certa ritrosia da parte degli uffici dell'Amministrazione, di annullare o revocare gli atti impositivi precedentemente emanati dalla stessa, poiché ciò avrebbe probabilmente significato “un'implicita ammissione di colpa dovuta al cattivo esercizio dell'azione amministrativa”⁹⁹.

Vi era poi chi, invece, muovendo da altre considerazioni, negava il potere di autotutela ritenendo che, già con l'emissione del primo avviso di accertamento, l'ente impositore avesse oramai esperito il potere di provvedere; non potendo più tornare sui propri atti modificandoli o rinnovandoli con un ulteriore provvedimento¹⁰⁰.

A dissipare ogni dubbio sull'ammissibilità dell'autotutela nel diritto tributario è intervenuto il legislatore che, con una serie di interventi, ha previsto e disciplinato l'istituto.

È stato, anzitutto, emanato il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, il cui art. 68, comma 196 recitava: “*salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento,*

Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, diretto da Orlando, Milano, 1902, IX, p. 1243, nt. 2; PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937, p. 217, nt. 1; ROTONDI, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione*, cit., p. 23 ss.; DI STEFANO, *La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione*, in *Rass. tasse*, 1954, p. 1; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1954, p. 78, nt. 2; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 231 ss.; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 150, nt. 9; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 433, nt. 208; MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino*, in *AA.VV., Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, p. 45; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 595 ss. Sottolinea l'esistenza, già da lungo tempo, dell'istituto dell'autotutela nella legislazione relativa ad alcune imposte indirette AGOSTINELLI, *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 924, nt. 2. Per la dottrina contraria ad ammettere una generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria v. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 132 ss.

⁹⁹ FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 494.

¹⁰⁰ Su questa linea era una parte della giurisprudenza tributaria, tra cui v.: Comm. trib. II grado di Parma, Sez. I, 3 novembre 1984, n. 252, in *bancadati fisco*; Comm. centrale, Sez. III, 5 dicembre 1988, n. 8088, in *Boll. trib.*, 1989, n. 6, p. 470 ss.

totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto".

Veniva, così, definitivamente riconosciuta la generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria¹⁰¹ e si abbozzavano già alcuni connotati fondamentali dell'istituto.

In particolare, difatti, il regolamento del '92 prevedeva nello specifico, la possibilità di annullare gli atti tributari che fossero affetti da vizi (senza però specificare la differenza tra illegittimità e infondatezza dell'atto), tramite un annullamento anche solo parziale, limitato quindi, solo a quegli aspetti della pretesa tributaria contrastanti con la legge; inoltre l'atto di rimozione doveva essere motivato, in merito all'interesse pubblico che ne giustificava l'adozione¹⁰², ed aveva carattere recettizio come il provvedimento impositivo oggetto di ritiro¹⁰³.

Solo però con i successivi interventi normativi, si è raggiunta una migliore definizione dell'istituto, fornendo, anche, la soluzione a taluni problemi sollevati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Si pensi alla circostanza che il citato regolamento non prevedeva nulla in merito alla individuazione dell'organo competente ad esercitare il succitato potere di autotutela, alle modalità di esercizio della medesima e alla natura giuridica del relativo potere, né alla tipologia di vizi che potevano condurre all'annullamento degli atti adottati

Pertanto, al fine di ovviare a tali carenze, il legislatore, con la legge n. 656/1994, di conversione del decreto-legge n. 564/1994, ha inserito in tale decreto l'art. 2-quater, rubricandolo "Autotutela" e collocando, chiaramente, una disciplina dell'istituto destinata ad essere concretizzata ed integrata da successivi regolamenti demandati al Ministro delle finanze.

¹⁰¹ BARBONE, *Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione?* (Nota a Comm. trib. centr., Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 1446 e p.1452.

¹⁰² SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 458.

¹⁰³ TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 204, secondo cui "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è molto di più, perché l'avviso di accertamento viene ad esistenza attraverso la notificazione: l'atto di imposizione in tanto esiste, ed esplica effetti giuridici, in quanto sia notificato al destinatario".

Proprio sulla base di tale norma è stato successivamente emanato il Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, recante disposizioni di natura regolamentare relative all'esercizio dell'autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, con il quale, è stata meglio articolata la lacunosa disciplina contenuta nei citati artt. 68, D.P.R. n. 287/1992 e 2 - *quater*, d.l. n. 564/1994.

Ai fini di una più chiara ed attenta analisi dell'istituto è bene specificare che l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria, si configura, nei suoi termini essenziali, come un'attività simile a quella di qualunque Amministrazione pubblica.

Tuttavia, ragioni di natura sistematica, fanno, pertanto, propendere per una minore discrezionalità dell'autotutela in ambito tributario, rispetto all'omologo istituto di diritto amministrativo¹⁰⁴, in cui si tratta di un'attività discrezionale, nell'*an*, nel *quid*, e nel quando, esercitabile dalla Pubblica Amministrazione solo in presenza di ragioni di interesse pubblico che giustifichino la caducazione o la modifica del provvedimento adottato in precedenza, anche alla luce di sopravvenute circostanze fattuali o giuridiche¹⁰⁵.

¹⁰⁴ In tal senso, si rinvia alle osservazioni di F. TUNDO, *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, 16, p. 1210.

¹⁰⁵ V. l'art. 21-*novies* della legge 7 agosto 1990, n. 241, introdotto dall'art. 14 della Legge 14 febbraio 2005, n. 15. Il varo degli artt. 21 *quinquies* e *nonies* della Legge n. 241/1990 ha conferito dignità positiva all'autotutela decisoria di secondo grado nella duplice forma della revoca e dell'annullamento. L'annullamento d'ufficio ha la sua disciplina nell'art. 21-*nonies* Legge n. 241/1990; esso stabilisce che il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies*, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei contro-interessati, con salvezza della possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico. TAR. Abruzzo Pescara, Sez. I, Sentenza 7 maggio 2013, n. 248. Ciò implica che deve essere tenuto nella debita considerazione la circostanza in cui il provvedimento da annullare abbia già prodotto effetti nell'ambito della circolazione giuridica dei diritti intersoggettivi, valutandone la rilevanza ed il lasso di tempo che agisce da "fattore di stabilizzazione" (TAR Campania Napoli, Sez. VII, 25 gennaio 2013, n. 626). La ponderazione amministrativa, ai fini dell'annullamento, investe l'affidamento dei soggetti coinvolti, la ragionevolezza e proporzionalità dell'intervento soppessorio in relazione alle complesse situazioni giuridiche che si sono venute a configurare in relazione al dato oggettivo ed al tempo d'intervento dell'autotutela. L'annullamento d'ufficio dell'atto amministrativo illegittimo è, come riconosciuto dalle SS.UU. della Cassazione Civile (n. 16850/4.10.2012), essenzialmente un provvedimento discrezionale che non può essere rapportato alla sola esigenza di ristabilire la legalità

In ordine alla natura della discrezionalità che viene a contraddistinguere il potere di autotutela, vi è stato un ampio dibattito dottrinale¹⁰⁶, supportato dalla considerazione di base in virtù della quale in diritto tributario è difficilmente concepibile il concorrere di interessi pubblici secondari, diversi da quello dell'obiettiva applicazione della legge.

In verità, come efficacemente osservato, “non si tratta di ipotizzare l'ingresso in campo di altri “interessi pubblici” (secondari), diversi dall'interesse pubblico al ripristino della legalità violata e al ripristino di una tassazione conforme a capacità contributiva, quanto di prendere atto che l'Amministrazione finanziaria, nel perseguire e curare l'unico interesse pubblico che le è affidato (quello all'accertamento e alla riscossione dei tributi), deve contemperare diverse esigenze e principi tendenziali dell'azione amministrativa, quali l'interesse alla stabilità e certezza dei

dell'azione amministrativa, che, pur rilevante, deve essere comparata con quella di “stabilità delle relazioni giuridiche, anche se basate su provvedimenti illegittimi”, non potendosi ignorare che, ai fini della consolidazione delle situazioni di fatto, contribuisce la stessa Amministrazione che spesso omette quello che deve essere un tempestivo intervento impeditivo. In definitiva, per quanto possa essere l'interesse pubblico, a salvaguardia del quale l'autotutela viene in concreto esercitata, non è possibile ignorare quanto già realizzato, con i suoi intrecci intersoggettivi (Cons. St., Sez. VI, n. 4997/20.9.2012; Cons. St., Sez. VI, n. 5367/26.9.2011).

Gli artt. 21-*quinquies* e 21-*nonies* della L. 241/1990, come novellati dalla L. 15/2005, hanno avuto il pregio di valorizzare proprio l'affidamento del privato, che “entra in contatto” (qualificato) con la Pubblica Amministrazione. Nel caso dell'annullamento d'ufficio l'affidamento del destinatario, che ha visto ampliata la propria sfera giuridica soggettiva, è tutelato a mezzo del richiamo al “ragionevole lasso di tempo” che intercorre tra l'atto e la sua rimozione. La tutela dell'affidamento investe anche la posizione dei controinteressati i cui interessi debbono essere adeguatamente ponderati prima della rimozione dell'atto. Nel caso della revoca, invece, la tutela dell'affidamento non si spinge a precludere l'esercizio del potere di autotutela, ma fonda il diritto dei soggetti lesi per effetto della revoca stessa a ottenere l'indennizzo previsto dall'art. 21-*quinquies*.

Il tempo tra il compimento dell'atto di amministrazione attiva e il momento in cui si manifesta l'esigenza di autotutela viene pertanto a rilevare diversamente nelle due manifestazioni di autotutela: nell'annullamento d'ufficio il perdurare dell'atto consolida l'affidamento e preclude l'esercizio dell'autotutela; nella revoca, invece, il fattore tempo non rileva come elemento preclusivo, ma è decisivo ai fini della determinazione dell'indennizzo.

¹⁰⁶ Senza pretesa di esaustività, cfr. D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit.; S. LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, op. cit., p. 1148; P. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, op. cit., p. 552; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; E. ROSINI, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. Trib.*, 2002, 3, p. 831; F. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, p. 145.

rapporti, alla conservazione degli atti amministrativi (ancorché affetti da vizi formali), alla rimozione di pretese impositive fondate su gravi patologie, al soccorso di privati che dimostrino di essersi comportati secondo buona fede e non in modo negligente, e altri ancora”¹⁰⁷.

La Pubblica Amministrazione è tenuta, infatti, in primo luogo a tutelare l’interesse all’applicazione della giusta imposta e ad un corretto concorso alle spese pubbliche dei contribuenti, non quello della massimizzazione del gettito¹⁰⁸.

Come chiaramente sostenuto dalla Suprema Corte¹⁰⁹, la posizione del contribuente in ordine ad un atto di autotutela non costituisce diritto soggettivo perfetto ma interesse legittimo¹¹⁰, che potrà trovare tutela nell'ambito della giurisdizione tributaria, e non amministrativa, rimanendo tuttavia sottoposta ai limiti di sindacabilità degli atti discrezionali, ovvero nell'ambito della legittimità dell'operato dell'Amministrazione (anche in caso di inerzia) e non del merito, non essendo ammissibile la sostituzione del giudice tributario all'Amministrazione nella adozione di un atto di autotutela.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, in base all’orientamento innanzi esposto, in caso di istanza di autotutela del contribuente, normativamente prevista, dovrebbe avere l'obbligo, anche in considerazione del disposto dell'art. 2, L. n. 241/90, di fornire riscontro motivato, sia esso di accoglimento che di rigetto dell'istanza¹¹¹.

¹⁰⁷ In tal senso, v. S. SERASIN-D. STEVANATO-R. LUPI, *Autotutela su atti definitivi: utile, ma ancora senza tutela giurisdizionale*, in *Dial. Trib.*, 2012.

¹⁰⁸ Così, R. LUPI, *La giuridicità amministrativa della tassazione e la mancata tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela*, in *Dial. Trib.*, 2009, 5, p. 530; nello stesso senso, F. CERIONI, *L'autotutela tra “diritto morente” e “diritto vivente”*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 7, p. 589; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 498; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, op. cit., p. 13.

¹⁰⁹ Cfr. Cass. 29 dicembre 2010, n. 26313.

¹¹⁰ F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2008, riconosce al privato un interesse legittimo di tipo c.d. pretensivo, e a contenuto procedimentale, a che l'istanza venga esaminata e decisa alla luce della sussistenza di quei presupposti che il legislatore, sia pure non tassativamente, ha elencato nella norma regolamentare.

¹¹¹ Sul punto, si veda S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, p. 93; G. INGRAO, *Impugnazione del diniego di autotutela tra annullamento dell'atto originario e prova dell'illiceità della condotta del Fisco ai fini di un possibile risarcimento*

Dunque, mentre per l'autotutela spontanea l'Amministrazione continuerebbe ad essere assolutamente libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile del privato, per l'autotutela ad istanza di parte, il solo fatto di averla prevista e disciplinata dovrebbe condurre inevitabilmente alla conclusione che l'Amministrazione in questo caso non possa esimersi dal decidere sulla medesima.

È ben noto come la giurisprudenza di legittimità, dal 2005, si sia orientata nel senso di riconoscere la possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario il provvedimento che rigetta l'istanza del contribuente per l'adozione di un atto di ritiro in autotutela¹¹².

danni, in *Dial. Trib.*, 2010, 4, p. 376; F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, *op. cit.*, p. 17, secondo il quale la domanda di autotutela genera il dovere di esaminare e rispondere; D. STEVANATO, *Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in *Dial. Trib.*, 2009, 2, p. 151. *Contra*, L. NICOTINA, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, p. 71.

¹¹² Cfr. Cass., Sez. Un., Sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 1732, con nota di S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*. Con detta pronuncia le Sezioni Unite hanno statuito che, in seguito alla estensione della giurisdizione tributaria a "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie", ad opera dell'art. 12, comma 2, della Legge n. 448/2001, "sussiste la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela". Per la Suprema Corte, dal principio di una giurisdizione a carattere generale, deriva come corollario una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546; "l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogniqualvolta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare". A questa sentenza ha fatto seguito quella 27 marzo 2007, n. 7388, la quale nel riaffermare la giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie in relazione all'impugnazione di un diniego espresso di autotutela, ha sostenuto che l'Amministrazione finanziaria deve adeguarsi alla pronuncia del giudice tributario che esclude la fondatezza della pretesa tributaria reiterata nell'atto di rifiuto di annullamento d'ufficio che non si riduce in un mero atto confermativo; pena la possibilità del contribuente di esperire il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992. Infine, le Sezioni Unite con tre sentenze succedutesi rapidamente (6 febbraio 2009, n. 2870; 16 febbraio 2009, n. 3698 e 23 aprile 2009, n. 9669), retrocedendo dalle posizioni in precedenza manifestate, pur condividendo la giurisdizione delle commissioni tributarie, hanno affermato che "sembrebbene che i giudici limitino la sindacabilità dell'atto di autotutela agli aspetti inerenti il corretto svolgimento dell'attività, quale l'omessa o insufficiente motivazione del rifiuto, ovvero alla censura sull'inerzia diretta a costringere

Il riconoscimento dell'ammissibilità di siffatta tutela è, infatti, idoneo a dare concreta attuazione al principio di doverosità dell'azione amministrativa - in correlazione con i principi di proporzionalità, ragionevolezza e buona fede - cui si associano ragioni di giustizia sostanziale e di equità, ciò in particolare quando non sia consentita per difetto di adeguata e congrua motivazione, la comprensione delle ragioni che hanno indotto la P.A. a determinarsi per il rigetto.

Nell'ambito del delineato contesto di riferimento, l'attuazione del principio di proporzionalità è volta ad evitare che l'esercizio del potere di autotutela si trasformi in arbitrio¹¹³.

Vero è, infatti, che il richiamo alla proporzionalità impone la censura di

l'Amministrazione finanziaria ad una risposta, nulla potendosi contestare sul merito della pretesa tributaria. Ciò in ragione del potere discrezionale dell'Amministrazione in ordine all'esercizio di autotutela ed al paventato pericolo di una *doppia tutela*". Detto orientamento non ha mancato di sollevare perplessità circa la carenza di tutela del contribuente a fronte di un diniego di autotutela di un atto illegittimo. In tema cfr. R. LUPI-D. STEVANATO, *Rifiuto di autotutela e sindacato giurisdizionale*, in *Dial Trib.*, 2009, 2, p. 151; S. MUSCARÀ, *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 501; F. CERIONI, *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributari*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, p. 1003; A. STAGNARO, *Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.* 2008, II, p. 361; S. GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, p. 1159; A. VOZZA, *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2007, p. 479; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti itinerari della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, p. 1715; Idem, *Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione*, in *Boll. Trib.*, 2009, p. 474; M. BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 1227; E. MANONI, *Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2009, p. 153 e ss.; M.P. NASTRI, *Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione in tema di diniego di autotutela*, in www.innovazioneDiritto.unina.it.

¹¹³ Apprezzabili in tema alcuni arresti della giurisprudenza di merito. Cfr. CTP Brescia, 18 ottobre 2010, n. 133 nel senso che "la discrezionalità che caratterizza l'esercizio dell'autotutela tributaria va intesa non come mero e generico ripristino della legalità, ma come dovere di intervenire tempestivamente per eliminare la illegittimità/errore del proprio atto. Ed, infatti, ancorché scaduti i termini per impugnare, sussiste sempre una valutazione di opportunità e di politica amministrativa *lato sensu* all'esercizio dei poteri di autotutela, quando come nella specie l'atto impositivo si appalesa illegittimo perché fondato su errore del presupposto dell'imposta, con evidente errore logico o di calcolo"; in senso conforme, CTR Puglia, Sez. XIV, 9 gennaio 2012, n. 3, *cit.* Per più ampie osservazioni in tema, cfr. C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 6, p. 473.

quei rifiuti di autotutela giustificati richiamando la discrezionalità del relativo potere, senza procedere ad adeguata motivazione in ordine alla ragionevolezza della decisione concretamente assunta nel caso di specie.

Si deve, ciò posto, ritenere necessariamente doveroso l'esercizio dell'autotutela nelle situazioni in cui l'obbligazione tributaria risulti insussistente, per cui nell'adempimento della stessa si configura un indebito oggettivo e soggettivo *ex latere debitoris*, al quale si pone rimedio, appunto, con la rimozione o correzione dell'atto inoppugnabile¹¹⁴.

Sempre l'applicazione del principio in esame rileva in ordine alla sostanziale e diffusa inerzia degli Uffici nell'auto-annullare riprese a tassazione all'evidenza infondate solo perché contenute in atti non più impugnabili.

È innegabile che il principio di proporzionalità consiglia di evitare, ove non rigorosamente necessari, annullamenti retroattivi fortemente lesivi degli affidamenti cristallizzati nel tempo, pur tuttavia, nell'osservanza del principio in parola è fondamentale attribuire rilevanza ad elementi ulteriori rispetto al dato temporale quali un eventuale comportamento scorretto o colposo del destinatario dell'atto che ha determinato l'emissione dell'atto illegittimo negando così la sussistenza del legittimo affidamento.¹¹⁵

Altro aspetto significativo dei riflessi del principio di proporzionalità si coglie in ordine al rapporto autotutela/definitività in termini di giudicato.

L'art. 68 del D.P.R. n. 287/92, a garanzia del rispetto della certezza dei rapporti giuridici, vieta di ricorrere all'autotutela in presenza di un giudicato che abbia definito la questione oggetto di eventuale riesame.

Bisogna tuttavia precisare che il giudicato deve concernere elementi esaminati dal giudice; sarebbe quindi possibile agire in sede di autotutela con riguardo ad aspetti del medesimo provvedimento non analizzati dall'organo decisorio (naturalmente in presenza dei presupposti fissati dalla normativa vigente).

¹¹⁴ Così, M. CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. Trib.*, p. 311.

¹¹⁵ G. PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario* op. cit.

Il giudicato deve, inoltre, riguardare valutazioni di merito: non è, quindi, preclusiva all'esercizio del potere in esame una decisione di inammissibilità del ricorso o di irricevibilità dello stesso.

Anche l'art. 2, secondo comma, del Decreto Ministeriale n. 37 dell'11.2.97 vieta l'esercizio del potere di annullamento "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione".

In dette ipotesi le valutazioni che l'Amministrazione compie sono estremamente delicate in quanto rimuovendo l'atto si rinuncia ad una pretesa suscettibile di esecuzione coattiva.

Esigenze di giustizia e proporzionalità prevarranno quando il vulnus riguarda principi fondamentali o masse di contribuenti in maniera tale da alterare il rapporto di collaborazione e buona fede fra Amministrazione e contribuente, *ex art. 10 L. n. 212/2000*¹¹⁶.

¹¹⁶ In tal senso si esprime efficacemente, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *op.cit.*, p. 371.

CAPITOLO TERZO

VERIFICHE FISCALI E GARANZIE DEL CONTRIBUENTE AL METRO DELLA PROPORZIONALITÀ

SOMMARIO: 1. Accessi, ispezioni e verifiche: principi costituzionali ed evoluzione della normativa di riferimento. 2. Il bilanciamento fra poteri dell'Amministrazione finanziaria e diritti del contribuente in sede di verifiche fiscali: prospettive evolutive. 3. Art. 12, comma 7, legge 2012 del 2000: problematiche interpretative ed applicative.

1. Accessi, ispezioni e verifiche: principi costituzionali ed evoluzione della normativa di riferimento.

Tra le attività poste in essere dall'Amministrazione finanziaria finalizzate alla corretta determinazione dei risultati economici delle imprese e delle professioni, nonché dei redditi dei contribuenti, ricoprono un ruolo importante quelle operazioni che si svolgono presso il luogo di esercizio dell'attività economica.

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche costituiscono strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (e della Guardia di Finanza) per l'adempimento dei loro compiti di controllo e rappresentano le principali attività di indagine in quanto, nella maggior parte dei casi, sono «propedeutiche» all'attività accertativa che si concretizza attraverso l'emissione di un atto impositivo.

Tali strumenti sono particolarmente incisivi nei confronti dei contribuenti e, pertanto, devono essere rispettosi di una serie di garanzie poste a presidio delle posizioni soggettive di chi viene sottoposto a controllo.

Ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad assicurare il dovere di tutti i cittadini di concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

Tuttavia, l'operato degli Uffici non può porsi in contrasto con le libertà fondamentali riconosciute dall'art. 2 della Carta Costituzionale.

I principali diritti di rango costituzionale che rischiano di essere lesi dalla discrezionalità nell'utilizzo dei poteri d'indagine da parte

dell'Amministrazione finanziaria sono la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza. Trattasi rispettivamente degli artt. 13, 14 e 15 della Costituzione.

Tali principi rappresentano una prima categoria di vincoli posti all'esercizio dei poteri istruttori.

L'art. 13 Cost., proclamando l'inviolabilità della libertà personale, tutela l'individuo, preservandolo da atti di coercizione che limitino od annullino le sue facoltà di azione e di movimento ovvero che si intromettano nella sua intimità¹¹⁷.

In tema di controlli fiscali, la libertà personale può essere soggetta a restrizioni connesse prevalentemente a determinati poteri, propri degli uffici, di formulare richieste per le quali sussiste, in capo ai destinatari delle stesse, un dovere di adempimento o di collaborazione¹¹⁸.

Il diritto alla libertà domiciliare tutela non solo i luoghi adibiti ad abitazione privata dal contribuente ma anche, ad esempio, i locali aziendali e quelli dove in generale si esercita un'attività economica.

Può comportare una compressione di tale diritto l'esercizio del potere di accesso, ex art. 52 del D.P.R. 633/1972 e dei conseguenti poteri ispettivi (ricerche ed acquisizioni documentali).

Il diritto fondamentale tutelato dall'art. 15 Cost., invece, è rappresentato dalla libertà di comunicare in modo riservato; tale diritto deve essere riconosciuto non solo nei casi in cui la comunicazione sia diretta in modo esclusivo a una persona determinata, ma anche quando siano state adottate le precauzioni per escludere i terzi dalla conoscibilità del suo contenuto.

La disciplina delle indagini tributarie limita tale libertà, prevedendo la facoltà di procedere all'apertura coattiva di pieghi sigillati e simili, ex art. 52, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972.

Giova evidenziare che l'istituto della riserva di legge tutela tali libertà, per cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge, ex art. 23 Cost.; l'istituto della riserva giurisdizionale, inoltre, implica che ogni provvedimento restrittivo sia adottato con atto dell'autorità giudiziaria.

¹¹⁷ A.VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 51.

¹¹⁸ S STUFANO., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, 89.

L'art. 13 Cost. elenca, in modo meramente indicativo, i tipi di restrizioni che il legislatore può apportare alla libertà personale, ammettendo, al secondo comma, restrizioni solo “per atto motivato dell'autorità giudiziaria” e nei “casi e modi previsti dalla legge”, consentendo, al terzo comma, l'adozione di provvedimenti provvisori “in casi eccezionali di necessità e urgenza, indicati tassativamente dalla legge”, e imponendo che detti provvedimenti siano sottoposti a tempestiva convalida da parte dell'autorità giudiziaria.

L'art 14 Cost., inoltre, stabilisce che le limitazioni alla libertà domiciliare possono avvenire “nei casi e modi stabiliti dalla legge”, richiama le “garanzie prescritte per la libertà personale”, e prevede che accertamenti e ispezioni per motivi e fini tassativamente indicati siano “regolati da leggi speciali”.

Infine, l'art. 15 Cost. dispone, in merito alla segretezza della corrispondenza e delle comunicazioni in genere, che le limitazioni alla libertà avvengano “per atto motivato dell'autorità giudiziaria” e “con le garanzie stabilite dalla legge”¹¹⁹.

Rilevano, a garanzia del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, anche i principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione previsti dall'art. 97 della Costituzione.

Tali principi devono orientare l'operato dei pubblici uffici con finalità di giustizia e nel rispetto dei diritti della persona, in relazione ai poteri autoritativi attribuiti agli stessi.

Con l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente il legislatore si è espressamente richiamato ai principi di collaborazione e buona fede che trovano nell'art. 97 Cost. il proprio riferimento costituzionale.

La buona fede, intesa in senso oggettivo, rappresenta un obbligo di agire con correttezza e lealtà sia per l'Amministrazione finanziaria che per il contribuente.

Ne consegue che, anche se dall'impianto normativo non dovessero emergere doveri di informazione o di contraddittorio, questi potrebbero

¹¹⁹ A.VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., 88.

trovare il proprio fondamento proprio nel principio di buona fede qualora ne sia avvertita l'esigenza in una particolare situazione di fatto¹²⁰.

L'art. 10 della L. n. 212/2000 impone il dovere di comportarsi correttamente anche al contribuente, dovere che si configura come collaborazione alle indagini e si esplica in alcune disposizioni normative che impongono allo stesso di fornire chiarimenti, documenti e informazioni richiesti dagli Uffici finanziari.

La regola dell'affidamento, prevista dal secondo comma del medesimo articolo, rappresenta il logico corollario dei principi di buona fede e collaborazione.

Come è stato precedentemente evidenziato e come si evidenzierà nei paragrafi successivi, ulteriori vincoli all'esercizio dei poteri istruttori possono riscontrarsi nella normativa contenuta nella Legge 7 agosto 1990, n. 241 (novellata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15) recante norme generali sull'azione della Pubblica Amministrazione.

Sulla base di quanto disposto dalla predetta normativa, gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono chiamati a realizzare l'attività di controllo secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, espressione del generale principio di buon andamento.

Pertanto, i controlli fiscali dovranno svilupparsi attraverso il ricorso a strumenti istruttori che siano proporzionati rispetto agli scopi da perseguire, evitando spreco di risorse e sforzi sovradimensionali rispetto al risultato.

A differenza di quanto è avvenuto in altri paesi europei¹²¹ il nostro ordinamento non prevede una disciplina tributaria organica per ciò che attiene l'attività di verifica fiscale.

Le fonti dei poteri istruttori vanno ricercate negli articoli 51, 52 e 63 del D.P.R. n. 633/1972, e negli articoli 31 e 32 del D.P.R. n. 600/1973.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 33, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, dall'art. 63, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 2,

¹²⁰ M.TRIVELLIN, *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2008, 67 s.

¹²¹ Un codice tributario unitario è già stato adottato in Paesi come la Germania, la Spagna, il Regno Unito e gli Stati Uniti. G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.

quarto comma, del D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68¹²², i poteri attribuiti ai funzionari dell’Agenzia delle Entrate vengono riconosciuti anche ai militari della Guardia di Finanza.

L’Amministrazione finanziaria dopo aver individuato (*rectius* selezionato) il contribuente da sottoporre ad attività di controllo, può utilizzare nei confronti di questo soggetto i poteri che ha a disposizione¹²³, selezionando lo strumento più idoneo, tenendo conto del soggetto controllato, della fonte di innesco, delle esigenze operative dei verificatori.

Tale discrezionalità, come detto in precedenza, deve essere orientata dal principio di proporzionalità (si pensi alla scelta degli strumenti di controllo) e dovrà necessariamente essere caratterizzata da criteri di efficienza, efficacia ed economicità anche in relazione al grado di incisività dell’azione amministrativa sulla sfera giuridica dei destinatari¹²⁴.

L’esigenza di garantire un rapporto il meno conflittuale ed il più corretto possibile tra contribuente ed Amministrazione finanziaria ha portato il legislatore ad approvare la legge 27 luglio 2000, n. 212, c.d. “Statuto del contribuente”.

Ai fini dell’analisi che ci occupa, assume particolare rilievo l’art. 12 della predetta legge che disciplina in maniera puntuale le garanzie del contribuente nel corso delle verifiche fiscali.

La richiamata disposizione normativa è stata introdotta all’interno di un quadro normativo che già disciplinava l’attività istruttoria esterna.

Nello specifico ci si riferisce all’art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, riguardante l’Iva, applicabile anche alle imposte sui redditi per espresso richiamo dell’art. 33 del D.P.R. n. 600/1973.

L’art. 52 prevede che per l’esecuzione degli accessi e più in generale per l’effettuazione delle attività istruttorie all’interno dei locali del contribuente, i verificatori debbano essere preventivamente autorizzati.

¹²² Quest’ultimo recante “Adeguamento dei compiti del Corpo della Guardia di Finanza, a norma dell’art. 4 della L. 31 marzo 2000, n. 78”. S. CAPOLUPO, et al., *Le ispezioni tributarie*, Trento, 2009, 52 s.

¹²³ M. BEGHIN, *Diritto tributario: principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011.

¹²⁴ S. CAPOLUPO, et al., *Le ispezioni tributarie*, cit., 54.

L'apposita autorizzazione deve contenere tutti gli elementi necessari per individuare i soggetti nei cui confronti viene attivato il controllo, i motivi e le finalità del controllo, i luoghi interessati.

Attraverso l'istituto dell'autorizzazione è stata introdotta una limitazione alla discrezionalità nell'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione.

La lettera di incarico (atto di autorizzazione) deve essere esibita e consegnata in copia al contribuente nei confronti del quale si svolge l'attività istruttoria esterna, conferendo legittimità all'azione dei verificatori e rappresentando, per il suo contenuto, una fonte di informazione essenziale per il soggetto controllato.

Infatti, tale documento riporterà, come sopra accennato, lo scopo dell'accesso, i periodi di imposta da verificare, la fonte di innesco dell'attività ed il fine specifico di quest'ultima.

Ciò comporta una delimitazione dell'ambito soggettivo e oggettivo del controllo ed una definizione puntuale dei confini di legittimità in cui l'attività si articolerà.

Tale obbligo di comunicazione preventiva rappresenta una garanzia per il contribuente sia per quello che attiene alla legittimità dell'attività istruttoria sia per quello che attiene al rispetto dei limiti che l'Ufficio si è prefissato¹²⁵.

Nell'autorizzazione, pertanto, saranno precisati i tributi per cui si procede, i periodi di imposta interessati, la tipologia di controllo (verifica generale o parziale, accesso mirato per il riscontro di singoli atti di gestione o di particolari adempimenti fiscali)¹²⁶.

È possibile individuare tre tipologie di atti autorizzativi in relazione al luogo in cui l'attività istruttoria esterna andrà a svolgersi.

Se l'accesso avverrà presso i locali (aperti al pubblico) in cui viene esercitato lo svolgimento dell'attività di impresa (agricola o commerciale) o dell'attività di lavoro autonomo, è sufficiente un ordine di servizio firmato dal Dirigente dell'Ufficio deputato al controllo o da un suo delegato; nel caso in cui il controllo sia effettuato dalla Guardia di Finanza, l'ordine di servizio sarà rilasciato dal comandante del Nucleo o Reparto.

¹²⁵ A., VIOTTO *I poteri di indagine*, cit., 276.

¹²⁶ F. A. CIMINO, *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 398.

Sarà necessario anche il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica quando si tratta di accesso presso i locali destinati sia all'esercizio di attività economiche (commerciali, agricole, artistiche o professionali) che adibiti ad abitazione¹²⁷.

In tal caso si fa riferimento a locali ad uso promiscuo destinati, pertanto, ad essere utilizzati contestualmente sia per la vita familiare che per l'attività di impresa o professionale, rientrano in tale categoria anche quei locali per i quali l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento ed il deposito dei documenti propri dell'attività nei locali abitativi¹²⁸.

Quando l'accesso viene effettuato presso locali non destinati all'attività professionale (accessi presso l'abitazione dell'imprenditore o di componente della compagine sociale) è sempre richiesta la previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, autorizzazione che sarà rilasciata solo nel caso in cui ricorrano gravi indizi di violazioni di norme tributarie ed allo scopo di reperire documenti contabili ed extracontabili¹²⁹.

L'Amministrazione finanziaria, prima di iniziare l'attività di controllo, dovrà adeguatamente motivare la richiesta all'Autorità giudiziaria rappresentando e documentando la ricorrenza dei "gravi indizi"¹³⁰.

Qualora il Procuratore della Repubblica non riscontri i gravi motivi evidenziati dall'Amministrazione finanziaria dovrà negare l'autorizzazione.

Con tale disposizione normativa il legislatore ha introdotto filtri sempre più rigorosi e selettivi alle intromissioni nella sfera della libertà domiciliare dei contribuenti sottoposti ad attività di controllo¹³¹.

I provvedimenti autorizzativi privi di requisiti essenziali condizioneranno la validità dell'attività istruttoria¹³².

Il secondo comma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente dispone quanto segue: "Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha

¹²⁷ S. CAPOLUPO, et al., *Le ispezioni*, cit., 75.

¹²⁸ Come deciso dalla Cass. 27 ottobre 1998, n. 10664 in Corr. trib., 1998, 3711.

¹²⁹ M. BEGHIN, *Diritto tributario*, cit., 138.

¹³⁰ R. FANELLI, *Tutelato "parzialmente" il contribuente contro illegittime autorizzazioni all'accesso domiciliare*, in GT – Riv. giur. trib., 2009, 679

¹³¹ A. VIOTTO, *I poteri di indagine*, cit., 269.

¹³² S. STUFANO, *La tutela del contribuente*, cit., 296.

diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, delle facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”.

Viene riconosciuto, pertanto, a ciascun contribuente sottoposto ad attività di controllo il diritto all'informazione che si pone come corollario del generale obbligo di informazione del contribuente previsto dall'art. 5 della medesima legge.

Il richiamato art. 5 impone all'Amministrazione finanziaria di assumere iniziative idonee a consentire la conoscenza, agevole e completa delle disposizione legislative e di prassi vigenti in materia tributaria.

Prima dell'entrata in vigore dello Statuto, gli Uffici mantenevano riservate le ragioni del controllo, portando a conoscenza del contribuente solo le indicazioni relative alle fonti di innesco del controllo, secondo quanto previsto dalla circolare n. 1/360000 del 20 ottobre 1998¹³³.

A seguito dell'entrata in vigore della Legge 212 del 2000 si è consentito al contribuente di venire a conoscenza delle ragioni che giustificano l'attività di verifica fiscale.

Il diritto all'informazione garantito dal secondo comma dell'art. 12 dovrà comunque essere bilanciato con l'esigenza dell'Amministrazione di mantenere riservate le informazioni ai fini investigativi.

Nell'ordine di accesso, pertanto, saranno indicate le ragioni che hanno innescato il controllo ma non quelle notizie che non risultano fondamentali ai fini del diritto del contribuente ad essere informato.

I verificatori, infatti, saranno tenuti a mantenere fermo il segreto d'ufficio su notizie strettamente riservate in possesso dell'Ufficio e funzionali ad un corretto svolgimento dell'attività di controllo¹³⁴.

Per quanto attiene al momento in cui l'obbligo informativo debba essere adempiuto, si ritiene che lo stesso coincida con il primo giorno delle operazioni ispettive e che le notizie debbano essere trasfuse nel processo verbale di accesso.

¹³³ Circolare della Guardia di Finanza del 20 ottobre 1998, n. 1/360000.

¹³⁴ A. FANTOZZI, A. FEDELE, a cura di., *Statuto dei diritti del contribuente*, 658.

Tuttavia, la Circolare 5 luglio 2004, n. 222000 del Comando Generale della Guardia di Finanza chiarisce che “l’ambito di operatività del diritto di informazione del contribuente non possa essere circoscritto ad un prefissato contesto temporale - l’avvio del controllo - bensì debba considerarsi esteso a tutta la durata dell’ispezione, in corrispondenza di elementi di novità che mutino il corso (proroga, sospensione, ecc.) o la portata dell’intervento (per esempio, ampliato da parziale a generale).

Infatti, l’interesse alla conoscenza degli aspetti indagati non si esaurisce al momento dell’accesso ma sussiste anche ogni qualvolta si proceda all’estensione dell’oggetto della verifica”¹³⁵.

Sempre il secondo comma dell’art. 12 prevede, inoltre, la possibilità per il contribuente sottoposto ad attività di verifica di farsi assistere da un professionista abilitato all’assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, a norma dell’art. 12 del D. Lgs. 546/1992.

Con la richiamata disposizione viene riconosciuta alla parte una facoltà e non un obbligo, pertanto, laddove il contribuente non provveda a nominare un professionista di fiducia l’attività ispettiva potrà proseguire normalmente.

Diversamente, nel caso in cui lo stesso decidesse di farsi coadiuvare da un professionista, i verificatori non potranno pretendere che il contribuente si presenti dinanzi a loro per rispondere a specifiche richieste senza assistenza tecnica.

Alla luce delle recenti pronunce giurisprudenziali, giova soffermarsi anche su quanto disposto dal quinto comma dell’art. 12 dello Statuto.

Tale comma afferma che “La permanenza degli operatori civili o militari dell’Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell’indagine individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio”.

Il legislatore ha voluto, pertanto, stabilire un termine di durata massima per lo svolgimento dell’attività di verifica presso la sede del contribuente, con lo scopo di arrecare la minor turbativa possibile e di tutelare, in

¹³⁵ Vd. la circolare 5 luglio 2004, n. 222000 del Comando Generale della Guardia di Finanza recante “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”.

ossequio a quanto affermato dal primo comma del richiamato articolo, le libertà fondamentali del soggetto sottoposto a controllo.

Si vuole, in sintesi, precludere ai verificatori una permanenza eccessiva e irragionevole presso la sede del contribuente.

Il termine ordinario è di trenta giorni, prorogabile di altri trenta per le indagini particolarmente complesse.

Giova sottolineare che tale limite massimo di durata è previsto esclusivamente per le attività di verifica svolte presso la sede del contribuente, il quale potrebbe richiedere che il controllo si svolga, ai sensi del terzo comma del richiamato articolo, presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria o presso lo studio del professionista delegato.

In tali ipotesi il soggetto verificato perderebbe il vantaggio della limitazione temporale¹³⁶.

La formulazione del comma in esame pone l'interprete di fronte al problema di attribuire il corretto significato al concetto di "permanenza dei verificatori".

Sono state elaborate in merito due tesi divergenti; una prima posizione, avallata dalla dottrina e fortemente sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, ritiene che nel computo del limite temporale rientrino le sole giornate effettive di verifica, caratterizzate dalla presenza fisica dei militari o funzionari verificatori presso la sede del contribuente; una seconda, ritiene che la disposizione in commento si riferirebbe alla durata dell'attività di verifica, individuando il *dies a quo* nel giorno dell'accesso¹³⁷.

La circolare n. 250400/2000 del Comando Generale della Guardia di Finanza ha precisato che "nel computo dei giorni di permanenza si dovranno considerare soltanto le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente e non i singoli contatti (ad esempio, per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti, ecc...), a titolo puramente esemplificativo, sarà opportuno prevedere: (1) opportune sospensioni

¹³⁶ A. FANTOZZI, A. FEDELE, a cura di., *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 664.

¹³⁷ F. TOSCANO, *Statuto*, cit., 287 s.

dell'attività svolta presso la sede del soggetto ispezionato per procedere ad eventuali controlli di coerenza esterna¹³⁸.

Sulla base di tale indicazione di prassi non rientrerebbero, quindi, nel computo dei trenta giorni le giornate festive, i giorni di sospensione e le operazioni svolte presso gli uffici.

Secondo parte della dottrina tale tesi trova il proprio fondamento nel tenore letterale della disposizione che fa espresso riferimento alla “permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente” e non ad un più generico concetto di durata¹³⁹.

Anche la circolare 27 giugno 2002, ha chiarito che “ai fini del computo dei giorni di permanenza di cui al comma 5 del citato art. 12, vanno considerati i giorni di effettiva presenza presso il contribuente a decorrere dalla data di accesso”¹⁴⁰.

Secondo altra dottrina, il richiamato orientamento sarebbe poco garantistico in quanto i trenta giorni farebbero riferimento al periodo temporale che intercorre dal momento dell'inizio dell'attività di controllo sino alla conclusione con la redazione del processo verbale di constatazione¹⁴¹, considerando, quindi, trenta giorni lavorativi ed effettivi, prescindendo dal fatto che gli accessi siano effettuati ad intervalli temporali.

Tale pensiero è giustificato dal fatto che l'ulteriore prolungarsi del periodo di permanenza dei verificatori presso i locali aziendali o professionali potrebbe arrecare proprio quel disturbo che la norma stessa intende evitare e potrebbe condizionare il regolare andamento dell'attività economica e delle relazioni imprenditoriali o professionali del contribuente sottoposto a verifica¹⁴².

Tale norma non dovrebbe essere interpretata senza una prospettiva sistematica in quanto rientra in un quadro normativo che riconosce diritti e garanzie del contribuente al fine di tutelare libertà che trovano anche protezione a livello costituzionale.

¹³⁸ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 17 agosto 2000, n. 250400, cit.

¹³⁹ G. TOMA, *Luogo e durata di esecuzione della verifica fiscale*, in *Fisco*, 2009, 4082.

¹⁴⁰ Vd. Circolare 27 giugno 2001, n. 64/E, cit.

¹⁴¹ A.FANTOZZI, A. FEDELE, a cura di., *Statuto dei diritti del contribuente*, 663.

¹⁴² F.TOSCANO, *Statuto*, cit., 288.

Continuando nell'esame della norma, la seconda parte del quinto comma dispone che "gli operatori possono tornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni".

Viene, pertanto, disciplinata la possibilità del ritorno dei verificatori in azienda, e quindi va rilevata una deroga voluta dal legislatore alla regola generale del termine di decadenza.

La prevista possibilità per i verificatori di fare ritorno presso la sede del contribuente appare consentita solo nei casi in cui sia necessario esaminare eventuali osservazioni e/o richieste presentate dal contribuente, successivamente alla conclusione delle operazioni di verifica o, previo assenso motivato del capo dell'Ufficio, qualora ricorrano specifiche ragioni.

Stante il carattere di eccezionalità della predetta disposizione, la dottrina ritiene necessaria un'apposita autorizzazione motivata in cui il capo dell'Ufficio dovrà indicare lo scopo del nuovo accesso, specificando le ragioni che lo hanno determinato¹⁴³.

Nel corso dell'anno 2011 il legislatore ha introdotto un nuovo periodo al quinto comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente.

Il secondo comma dell'art. 7 del D.l. 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "Decreto Sviluppo", convertito con modificazioni, dall'art. 1, primo comma, della legge 12 luglio 2011, n. 106) ha integrato la norma in esame con la seguente previsione: "Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

¹⁴³G. FALSITTA, et al., *Commentario breve*, 585.

La novella legislativa ha previsto, per le sole verifiche effettuate presso le sedi dei contribuenti minori, il dimezzamento dei tempi di permanenza rispetto al tempo previsto dal primo periodo del quinto comma.

La platea dei contribuenti minori è composta dalle imprese in contabilità semplificata come individuate dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, il quale rinvia all'art. 13, primo comma, lettera c) e d). Rientrano in questa categoria le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice, le società equiparate e le persone fisiche esercenti imprese commerciali che non abbiano superato i limiti di ricavi indicati nel medesimo art. 18¹⁴⁴.

Nella categoria dei lavoratori autonomi rientrano i soggetti che esercitano le attività da cui derivano redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del T.U.I.R., vale a dire gli esercenti arti e professioni¹⁴⁵.

Con tale novella il legislatore ha voluto limitare, nei confronti dei soggetti meno strutturati, il fisiologico disagio causato dalla presenza dei verificatori ed ha, inoltre, manifestato la *ratio* dell'intero comma quinto dell'art. 12 che, come sopra evidenziato, va ricercata nella necessità di arrecare minore turbativa possibile all'esercizio delle attività di impresa e professionali¹⁴⁶.

La norma precisa, inoltre, che, ai fini del computo dei giorni lavorativi di permanenza si debbano considerare i giorni di effettiva presenza.

Il richiamato intervento del legislatore ha creato anche un problema interpretativo sorto a causa della locuzione “in entrambi i casi”.

Parte della dottrina ritiene che la frase sia riferita alle “macrocategorie” di contribuenti, maggiori e minori; altra parte ha affermato che il legislatore ha voluto far riferimento alle sole due tipologie di contribuenti per le quali il termine di permanenza viene ridotto a quindici giorni.

La prima tesi, che è conforme alla posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, sostiene che il computo dei giorni di permanenza dei verificatori presso i locali aziendali debba tener conto solo

¹⁴⁴ L. FIACCOLA, *Nuovi limiti per la tenuta della contabilità semplificata*, in *Bilancio e reddito d'impresa*, 2011, XI, 39.

¹⁴⁵ G. FALSITTA, et al., *Commentario breve*, 581.

¹⁴⁶ A. DE BENEDETTIS, *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Boll. trib.*, 2011, 1719.

dei giorni di effettiva presenza anche per i contribuenti maggiori, attribuendo, pertanto, alla novella legislativa una valenza di interpretazione autentica¹⁴⁷.

Secondo un'altra linea di pensiero, nel caso di verifiche svolte presso la sede di contribuenti in contabilità ordinaria dovranno essere considerati i giorni consecutivi di calendario mentre, nel caso di verifiche svolte presso la sede di contribuenti minori, rileveranno solo i giorni di effettiva presenza¹⁴⁸.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7584 del 15 aprile 2015, si è occupata della nota questione relativa alle conseguenze derivanti dal superamento del termine di permanenza stabilito dall'art. 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ribadendo un orientamento già manifestato in precedenza.

Per la Cassazione, in assenza di una norma espressa che ponga tale termine come obbligatorio o che renda invalidi gli atti compiuti o ancora che disponga l'invalidità derivata dell'atto impositivo¹⁴⁹, il termine di permanenza presso la sede del contribuente è un termine meramente ordinatorio; ne consegue, quindi, che la sua violazione non incide sulla validità dell'avviso di accertamento.

L'eventuale irregolarità commessa consente al soggetto verificato, oltre a formulare osservazioni e rilievi, di rivolgersi al Garante del contribuente.

In tale pronuncia la Cassazione si è richiamata ai principi già espressi con l'ordinanza n. 24690 del 2014, con la quale aveva chiarito che nelle verifiche nei confronti di qualsiasi tipo di contribuente— sia in contabilità

¹⁴⁷Considerato il divieto posto dallo Statuto, all'art. 1, secondo comma, di introdurre norme di interpretazione autentica per decreto e senza che ne sia espressamente dichiarata l'adozione potrebbe emergere un problema di legittimità costituzionale. Cfr. A. TOMASSINI, *Controlli fiscali al contribuente: la «chimera» del termine di durata*, in *Corr. trib.*, 2011, 1858.

¹⁴⁸ F. TUNDO, *Solo per i minimi valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2011, 2569.

¹⁴⁹ v. Cass., 20 novembre 2014, n. 24690, in *Corr. trib.*, 2015, 591, con commento di F. Tundo, *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*; Id., 17 luglio 2014, n. 16323; Id., 2 aprile 2014, n. 7606; Id., 29 novembre 2013, n. 26732, in "Corr. trib.", 2014, 530, con commento di F. TUNDO, *Validità o meno dell'accertamento per violazione del termine di durata delle verifiche fiscali*; Id., 9 luglio 2013, n. 17010, nonché le sentenze 5 ottobre 2012, n. 17002 e 27 giugno 2011, n. 14020.

ordinaria che semplificata o lavoratore autonomo – rilevano solo i giorni di effettiva presenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

La nullità degli atti impositivi, in caso di violazione del termine che ci occupa, non può ricavarsi dalla *ratio* delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga eventuale permanenza degli agenti dell'Amministrazione.

In sostanza, sulla base di un consolidato orientamento giurisprudenziale, se i verificatori protraggono la loro permanenza presso la sede del contribuente oltre il limite massimo previsto dalle disposizioni statutarie, nessuna conseguenza negativa si ripercuote sull'atto impositivo fondato sulle risultanze della verifica fuori termine.

2. Il bilanciamento fra poteri dell'Amministrazione Finanziaria e diritti del contribuente in sede di verifiche fiscali: prospettive evolutive.

L'introduzione dello Statuto del Contribuente ha favorito il bilanciamento tra i poteri dell'Amministrazione finanziaria ed i diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Al fine di scrutinare le prospettive evolutive di tale rapporto, è necessario esaminare le innovazioni che lo Statuto ha introdotto in tema di garanzie del soggetto verificato, tenendo in debita considerazione le connessioni tra lo Statuto stesso e la normativa generale in materia di azione amministrativa.

La Legge 212 del 2000 è stata emanata in attuazione, non solo degli artt. 23 e 53 della Costituzione, ma anche degli artt. 3 e 97; il legislatore ha, pertanto, voluto rafforzare la connotazione amministrativistica dell'azione impositiva.

Va anche evidenziato che a seguito della novella del 2005 (Legge n. 15 dell'11 febbraio 2005), la Legge 241 del 1990 è stata trasformata in una legge generale sull'azione amministrativa.

Nell'ultimo periodo sono stati valorizzati i profili consensualistici dei rapporti Fisco-contribuenti (si pensi, a titolo esemplificativo, alla procedura

di Collaborazione Volontaria ed alla nuova disciplina in materia di ravvedimento), rafforzando l'osmosi tra azione impositiva ed azione amministrativa.

Alla luce di tali riflessioni, l'azione impositiva deve necessariamente essere ricondotta nell'alveo dell'azione amministrativa e trova realizzazione in provvedimenti autoritativi, vincolati o discrezionali che siano, ovvero in atti consensuali, caratterizzati ovviamente dalle peculiarità della funzione impositiva.

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, deve necessariamente orientare la propria azione secondo i canoni di buon andamento ed imparzialità, attenendosi in maniera rigorosa al principio di legalità, garantendo con i propri atti la cura degli interessi che sono diretta declinazione dell'art. 53 della Costituzione.

È necessario, quindi, chiarire in che modo e con quali limiti la legge generale sull'azione amministrativa è applicabile in materia tributaria ed i rapporti tra tale legge generale e lo Statuto dei diritti del contribuente.

In dottrina è opinione diffusa che “l'azione dell'Amministrazione finanziaria, e più in generale di tutti gli enti coinvolti nell'applicazione dei tributi... si svolge secondo i modelli amministrativistici tipici dell'esercizio di poteri pubblici ...”, pur esistendo “rispetto a tale punto di partenza, delle peculiarità strutturali, non legate a scelte legislative transitorie, ma dipendenti da caratteri essenziali del prelievo tributario, comuni a qualsiasi moderno stato di diritto”¹⁵⁰.

La riforma della legge 241 del 1990 ha assunto rilevanza anche per quanto concerne il procedimento tributario, facendo rientrare tale procedimento nel più ampio genere del procedimento amministrativo.

Ne consegue l'applicabilità della legge 241/1990 anche in ambito tributario, sia pure con i limiti individuati dall'art. 13 della predetta legge, secondo cui le disposizioni relative alla partecipazione al procedimento

¹⁵⁰ LUPI, *La disciplina delle entrate*, in Trattato di diritto amministrativo, a cura di S. Cassese, Diritto amministrativo speciale, vol. III, I servizi pubblici, finanza pubblica e privata, Milano 2003, pag. 2647.

amministrativo – capo II, artt. 7-12 – non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano¹⁵¹.

Pertanto, salve alcune incompatibilità implicite e ferma restando per taluni istituti la sostanziale estraneità alla materia tributaria (si pensi alla conferenza dei servizi), la legge generale sul procedimento amministrativo contiene principi ed istituti applicabili anche al procedimento tributario.

Va, tuttavia, sottolineato che per parte della dottrina l'assenza di discrezionalità che caratterizza le procedure tributarie renderebbe inapplicabili alla materia tributaria i richiamati principi ed istituti¹⁵².

Altra dottrina ritiene che l'assenza di discrezionalità propria degli atti impositivi dovrebbe postare alla qualificazione degli stessi come meri atti e non come provvedimenti amministrativi¹⁵³.

Tuttavia, la tesi che colloca il procedimento tributario nell'alveo del procedimento amministrativo, riconoscendo la natura provvedimentoale dell'attività di accertamento tributario è nettamente prevalente¹⁵⁴.

¹⁵¹ Parte della dottrina sostiene l'inapplicabilità della legge n. 241/1990 alla materia tributaria in quanto non esiste una legge generale sui procedimenti tributari ed in quanto dubbia la configurabilità di procedimenti tributari *strictu sensu*: LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in "Giur. imp.", 2004, pag. 763; COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in "Dir. prat. trib.", 2006, II, pag. 731; ID., *L'attività istruttoria nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008, pagg. 69 e seguenti, partic. pagg. 153 e seguenti; PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in "Rass. trib.", 2009, pagg. 52 e seguenti (ed in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, pag. 81).

¹⁵² In tal senso CIVITARESE MATTEUCCI, *Regime giuridico dell'attività amministrativa e diritto privato*, in "Dir. pubbl.", 2003, pag. 414, nota 19; CAPACCIOLI, *Diritto e processo. Scritti vari*, Padova, 1978, e soprattutto ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in "Riv. trim. dir. proc. civ.", 1988, pagg. 1 e seguenti; ID., *Alla ricerca dello Stato di diritto. Per una giustizia "non amministrativa"*, Milano 2005, pagg. 165 e seguenti; v. altresì CIVITARESE MATTEUCCI, *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile*, Torino, 2006, pagg. 325 e seguenti.

¹⁵³ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2003, pag. 401.

¹⁵⁴ In tal senso: ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, pagg. 65 e seguenti, pagg. 109 e seguenti; MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in "Riv. dir. fin.", 1974, I, pagg. 145 e seguenti; TREMONTI, *Imposizione e definitività cit.*, pagg. 184 e seguenti, pagg. 260 e seguenti; FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. Micheli, Milano 1971, pagg. 184 e seguenti; ID., *Il diritto*

Tale orientamento è stato rafforzato dall'entrata in vigore della Legge 241 del 1990 con la conseguenza che l'acquisita consapevolezza della "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva costituisce una garanzia per il contribuente sottoposto a verifica fiscale, il quale, ad esempio, potrebbe impugnare il provvedimento impositivo anche per i vizi degli atti istruttori.

Inoltre, la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie ed il rinnovato interesse per il contraddittorio, soprattutto in sede di verifica, potranno offrire proficue forme di gestione del rapporto tributario, cui tuttavia dovranno affiancarsi le irrinunciabili garanzie proprie dell'esercizio di ogni funzione amministrativa.

La sussumibilità dell'azione impositiva nel *genus* dell'azione amministrativa e la conseguente applicabilità delle norme, degli istituti e dei principi propri del "diritto delle pubbliche amministrazioni" è comprovato in maniera inequivocabile sul piano legislativo.

Oltre all'applicabilità delle norme contenute nella Legge 241 del 1990, fatto salvo per l'eccezioni di cui agli artt. 13 e 24, si pensi al D.M. 19.10.1994, n. 678, "Regolamento di attuazione degli artt. 2 e 4 della legge 7 agosto 1990, n. 241, recante norme in materia di procedimento amministrativo, relativamente ai procedimenti di competenza di organi dell'Amministrazione delle finanze, ivi compresi il Corpo della Guardia di Finanza e l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato"; nonché allo stesso Statuto dei diritti del contribuente, emesso, espressamente, non solo in attuazione degli artt. 23 e 53 ma anche degli artt. 3 e 97 Cost., valorizzando il profilo di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa e collocando a tutti gli effetti l'Amministrazione finanziaria nell'ambito della Pubblica Amministrazione.

Lo Statuto, solo innestandosi nella disciplina generale dell'azione amministrativa, può rappresentare uno strumento di garanzia efficace per tutelare i diritti dei contribuenti orientando in chiave garantistica l'interpretazione e l'attuazione delle leggi tributarie.

tributario cit., pagg. 358 e seguenti; ID., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive cit.*, pag. 10.

È necessario che alla vitalità dei principi statutari si affianchi la vis espansiva dei principi di diritto comunitario sulla base di quanto disposto dall'art. 1, comma 1, della Legge 241 del 1990.

Lo Statuto costituisce la sintesi di due percorsi giuridici entrambi di ispirazione europea in quanto in esso hanno trovato attuazione sia le spinte di garanzia comunitarie, che già avevano portato nel 1990 alla legge generale sul procedimento amministrativo, sia un più ampio riconoscimento dei diritti dei contribuenti sulla base di quanto individuato del Rapporto OCDE del 1990 che ha vagliato le esperienze di vari Stati in tema di carte, dichiarazioni e statuti dei diritti dei contribuenti¹⁵⁵.

Sebbene le molteplici influenze del diritto comunitario sullo stato non siano state del tutto recepite¹⁵⁶, è giusto evidenziare per la loro particolare importanza:

- l'art. 10, che valorizzando la tutela dell'affidamento ed il principio di buona fede ha reso possibile l'applicabilità del principio di proporzionalità relativamente all'illecito tributario, prevedendo, tra l'altro, la non punibilità delle violazioni meramente formali;

- l'art. 11, che sempre nell'ottica dei principi di affidamento e buona fede, ha codificato ed ampliato l'istituto dell'interpello;

- l'art. 12, sul quale ci si è già soffermati e sul quale ci si soffermerà in seguito, che ha rinnovato radicalmente il sistema delle verifiche fiscali, fondando lo stesso sul principio di proporzionalità;

- l'art. 13 che ha istituito la figura del Garante del contribuente, mutuandola dall'Ombudsman e dal Mediatore europeo.

Per quanto sopra evidenziato, il bilanciamento tra poteri dell'Amministrazione finanziaria ed i diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale non può prescindere, anche in chiave di prospettive evolutive, da un'analisi dei rapporti tra Statuto del contribuente e legge generale sull'azione amministrativa, legge attraverso la quale vengono

¹⁵⁵ Si tratta del Rapporto OCDE, *Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Paris, 1990.

¹⁵⁶ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* cit., pagg. 48 e seguenti.

recepiti nell'ordinamento interno quei principi garantistici di matrice comunitaria (tra i quali sicuramente il principio di proporzionalità).

Solo percorrendo tale strada potrà essere superata la tradizionale concezione che vede nella funzione impositiva una funzione stranamente vincolata.

Ciò richiederà, nel diritto tributario, in cui si rivengono le massime espressioni della sovranità e dell'autoritatività, non solo interventi legislativi di modernizzazione del sistema ma anche ulteriori cambiamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, in aggiunta a quelli già effettuati in tema di "compliance".

Inoltre, la dottrina e la giurisprudenza dovranno acquisire la piena consapevolezza del fenomeno e contribuire alla modernizzazione del sistema tributario, anche attraverso una nuova lettura interpretativa degli istituti ed una vivificazione applicativa del nuovo rapporto amministrazione-contribuente¹⁵⁷.

L'attività amministrativa, intesa come servizio fondamentale per la collettività, non dovrà mai prescindere dai valori dello Statuto e da esigenze di garanzia nei rapporti autorità-libertà.

Pur riconoscendo il ruolo fondamentale dell'interesse fiscale derivante dall'art. 53 della Costituzione, non potrà essere obliterato il principio di capacità contributiva posto al centro dei valori costituzionali ed espressamente richiamato dal predetto articolo.

Capacità contributiva ed interesse fiscale dovranno essere bilanciati e temperati in modo coerente al fine di garantire il principio di uguaglianza, il diritto alla difesa, il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa.

Bisognerà superare, in via interpretativa, il rigido formalismo che condiziona gli adempimenti dei contribuenti.

Lo Statuto del contribuente già offre esempi importanti di questa prospettiva fondata sul rifiuto di interpretazioni formalistiche e sul doveroso rispetto dei comportamenti sostanzialmente corretti dei contribuenti¹⁵⁸.

¹⁵⁷ L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in "Rassegna Tributaria" n. 6 di novembre-dicembre 2011, pag. 1393.

¹⁵⁸ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente* cit., pag. 130.

Si considerino l'art. 6 che impone all'Amministrazione finanziaria di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di sanzioni, richiedendogli di correggere o integrare gli atti prodotti, e l'art. 10 che, basando i rapporti tra contribuente ed Amministrazione sui principi di buona fede e collaborazione, esclude la punibilità delle violazioni formali.

3. Art. 12, comma 7, legge 2012 del 2000: problematiche interpretative ed applicative.

Principio fondamentale su cui soffermarsi anche in tema di verifiche fiscali è sicuramente il principio del contraddittorio¹⁵⁹.

L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 prevede che “nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Lo Statuto ha, pertanto, introdotto un vero e proprio contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente in merito alle risultanze istruttorie.

Tale disposizione assume estrema rilevanza in quanto l'Ufficio impositore ha l'obbligo di valutare le osservazioni e le richieste del contribuente prima di emettere l'avviso di accertamento.

Pertanto, l'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente prevede un diritto al contraddittorio nella fase conclusiva delle verifiche, a seguito della consegna del processo verbale di constatazione.

Il predetto comma ha introdotto una forma di partecipazione difensiva che, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e

¹⁵⁹ RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*.

contribuente, è finalizzata ad instaurare un contraddittorio pre-contenzioso, al termine dell'attività di verifica e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Tale intervento partecipativo determina, ormai, un'efficace forma di difesa del contribuente, in considerazione della possibilità che nel corso della fase istruttoria vi possa essere una lesione della sfera giuridica del soggetto verificato.

Il soggetto verificato può, quindi, comunicare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di contestazione, osservazioni e richieste in merito alle risultanze dell'attività istruttoria. Fatta eccezione per i casi di particolare e motivata urgenza, l'atto impositivo non potrà essere emesso prima della scadenza del termine necessario per comunicare le osservazioni.

Giova sottolineare che i verificatori verbalizzanti rivestono la qualifica di pubblici ufficiali e, pertanto, il processo verbale di constatazione redatto, avendo valenza di atto pubblico, fa fede, ex art. 2700 c.c., fino a querela di falso relativamente alle dichiarazioni delle parti e agli altri fatti o atti che i verbalizzanti dichiarano essere avvenuti in loro presenza o da loro direttamente compiuti o rilevati¹⁶⁰.

Attraverso il processo verbale di constatazione vengono sintetizzate le attività istruttorie propedeutiche all'emissione dell'atto impositivo, tuttavia il p.v.c. non può ritenersi un atto avente natura meramente istruttoria, in quanto strumentale all'attivazione del contraddittorio ex art. 12, ultimo comma, dello Statuto.

Il processo verbale di constatazione ha rappresentato anche il presupposto per l'adesione ex art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997.

Tale istituto, abrogato a seguito della modifica dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997, consentiva al contribuente di aderire al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, entro 30 giorni dalla data di consegna, dandone comunicazione, utilizzando un apposito modello, al competente Ufficio ed all'organo che lo ha redatto.

¹⁶⁰ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 220.

L'ufficio competente, entro 60 giorni successivi alla data di presentazione della comunicazione di adesione, notificava al contribuente un avviso di accertamento parziale, fondato sui rilievi del verbale con una riduzione della sanzione¹⁶¹.

Tornando a quanto disposto dall'ultimo comma del richiamato articolo 12 dello Statuto, l'avviso di accertamento emesso prima dei sessanta giorni si ritiene nullo¹⁶², tuttavia, in situazioni di particolare pericolo per il Fisco, anche a seguito di comportamenti che rendono impossibile il rinvio dell'emissione dell'atto impositivo, la cui urgenza dovrà essere motivata ai fini della legittimità dell'atto¹⁶³, può non instaurarsi il confronto dialettico tra Amministrazione e contribuente.

¹⁶¹ In argomento, cfr., M. PIERRO, *Nuovi modelli di definizione anticipata*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 992; Idem, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e processo tributario*, Torino, 2009.

¹⁶² In tema, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di) G. Marongiu, Torino, 2004, p. 127. Specificamente sul punto la Suprema Corte (cfr. Cass. Sez. Trib., 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. Trib.*, 2011) ha disposto di accertamento notificato prima del decorso di 60 giorni dal processo verbale di constatazione è nullo, ritenendo il termine perentorio e non ordinatorio (in tal senso cfr. anche Cass. Sentenza 11 giugno 2011, n. 14105 e Cass. Sentenza n. 18906 del settembre 2011). La Corte Costituzionale, sempre sul punto, nell'ordinanza n. 244 del 2009 aveva sancito l'esigenza di motivare la necessità e l'urgenza, riconoscendo che il mancato rispetto dell'ultimo comma dello Statuto poteva determinare la nullità dell'atto. In argomento diffusamente v. P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12...*, *op. cit.*, p. 1088; A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Boll. Trib.*, 2010.

¹⁶³ G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, afferma che "è quindi confortante leggere che le circostanze di particolare urgenza, suscettibili di legittimare la deroga al termine di sessanta giorni devono essere rappresentate e descritte nella motivazione dell'avviso di accertamento con specifico riferimento agli elementi di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e, successivamente, in caso di contenzioso, devono essere valutate caso per caso dal giudice". Nell'ambito dell'esame sulle condizioni di urgenza merita rilievo la tematica della decadenza dal potere di accertamento quale motivo che legittimerebbe l'emissione *ante* tempo dell'atto impositivo. Sul punto vanno apprezzati gli interventi più recenti del giudice di legittimità (cfr. Cass. n. 1869 del 2014) che muovendosi in una direzione garantista afferma che la connotazione della scadenza del termine per l'accertamento quale ragione di urgenza significherebbe convalidare in via generalizzata tutti gli atti in scadenza.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 ha affermato l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine di sessanta giorni in quanto l'emissione anticipata risulta in palese contrasto con le norme dello Statuto dei diritti del contribuente che hanno una forza particolare e non possono essere trascurate.

La Cassazione ha chiarito che “anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria tuttavia alla specifica “clausola rafforzativa” di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario non può non essere attribuito un preciso valore normativo”.

La Suprema Corte ha evidenziato che la “sanzione” della invalidità dell'atto a seguito del mancato rispetto dello Statuto “[...] pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce [...] in una divergenza dal modello normativo (ossia dallo Statuto dei Diritti del Contribuente) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve [...]”¹⁶⁴.

Nel richiamato arresto giurisprudenziale si evidenzia che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento comporta di per sé l'illegittimità dell'atto impositivo emesso

¹⁶⁴ Sempre in argomento, bisogna tuttavia richiamare la posizione opposta all'orientamento garantista delle Sezioni Unite sopra rappresentato, assunta dalla Cassazione con l'ordinanza del 18 ottobre 2013, n. 23690, nel senso che “la notifica dell'avviso di accertamento, prima dello scadere del termine dei 60 giorni previsto dall'articolo 12 della legge n. 212/2000, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, e restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa tanto in via amministrativa con il ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria entro il termine ordinario previsto dalla legge”. Detta pronuncia è annotata da F. TUNDO, *Per la Sezione VI-T della Cassazione resta valido l'accertamento emesso “ante tempus”, Svista involontaria (?) della Cassazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus*, in *Giur. Trib.*, 2014, 1, p. 38 e ss.

prima della scadenza del richiamato periodo temporale, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza.

La Corte chiarisce che il termine previsto dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente è posto a garanzia del pieno esercizio del contraddittorio procedimentale.

Per meglio comprendere l'operatività del principio di proporzionalità, inteso come criterio valutativo di intensità nell'esercizio del potere, sulla dinamica procedimentale introdotta dal richiamato articolo¹⁶⁵, bisogna sottolineare che gli atti istruttori sono esclusi, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, dal novero degli atti impugnabili autonomamente, pertanto, in caso di prove acquisite irritualmente¹⁶⁶, i vizi potranno essere fatti valere esclusivamente, dinanzi al giudice tributario, dopo l'emissione di un eventuale avviso di accertamento.

Attraverso il ricorso alla giurisdizione tributaria che, tendenzialmente, è circoscritta agli atti predeterminati dalla legge, potranno essere vagliati tutti i motivi deducibili dagli stessi atti e da quelli presupposti, sforniti di autonomia, come il processo verbale di constatazione¹⁶⁷.

Il contraddittorio previsto dall'art. 12, comma sette, L. n. 212/2000 rappresenta una garanzia in termini di attuazione del principio di proporzionalità.

Giova ribadire che la partecipazione del contribuente, sia su un piano meramente collaborativo che in un'ottica difensiva, non ha carattere generale ma è ammessa nelle sole ipotesi specificamente disciplinate dal legislatore¹⁶⁸.

¹⁶⁵ Cfr. G. PETRILLO, *L'agire proporzionato dell'Amministrazione finanziaria nella fase conclusiva delle verifiche fiscali*, in *L'Era di Antigone, Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche della Seconda Università degli Studi di Napoli*, 7/2014.

¹⁶⁶ Cfr. R. LUPI, *Violazioni delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. Trib.*, 2002; S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002.

¹⁶⁷ Cfr. C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3618.

¹⁶⁸ Sul tema cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, *op. cit.*; Idem, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 44; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, *op. cit.*; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in *AA.VV., Consenso*,

I diritti di partecipazione introdotti dalla norma generale sul procedimento amministrativo non sono applicabili ai procedimenti tributari per espressa previsione dell'art. 13 della Legge 241 del 1990, in relazione agli art. 7 e seguenti¹⁶⁹.

Il legislatore ha scelto di non introdurre una norma di carattere generale sulla partecipazione del contribuente al procedimento neanche nell'ambito dello Statuto del contribuente ed, inoltre, appare poco propenso a ricollegare alla violazione del diritto al contraddittorio l'invalidità del provvedimento successivo (la nullità è espressamente prevista in ipotesi limitate).

Sia la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 144/2009, che la Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C- 349/07, Sopropé¹⁷⁰, si sono espresse nel senso di una valorizzazione del contraddittorio come principio cardine del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

In tal senso si è pronunciata la stessa Corte Europea dei diritti dell'uomo (causa 184877/03 del 21 febbraio 2008, Ravon)¹⁷¹.

La Suprema Corte di Cassazione è apparsa meno propensa ad una valorizzazione del richiamato principio, non riconoscendo al diritto al contraddittorio la valenza di principio generale in ambito tributario

equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, in Studi in onore di Gianni Marongiu, Torino, 2012; G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit.; L. FERLAZZO NATOLI, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2010; A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in AA.VV., *Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di Studi per Antonio Berliri*, (a cura di) A. Di Pietro, Milano, 1994; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990.

¹⁶⁹ Cfr. A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, p. 3.

¹⁷⁰ Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, p. 203 con commento di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*. Il precedente di tale decisione si può rinvenire nella Sentenza *Cipriani*, 12 dicembre 2002, causa C-395/00 in materia di accise relativa ad una controversia fra Distillerie Fratelli Cipriani SpA contro Ministero delle Finanze. Sul punto si vedano, in particolare: M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 3, p. 213; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente ed il contraddittorio nell'accertamento*, op. cit., p. 3576, la quale rileva come da tale pronuncia emergano gli elementi fondamentali della partecipazione "difensiva".

¹⁷¹ Per un'approfondita analisi si rinvia per tutti a L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea...*, op. cit.

nazionale e stabilendo che il confronto tra contribuente ed Ufficio impositore è obbligatorio solo in caso di taluni ambiti specifici ossia in materia doganale, in tema di accertamenti standardizzati e, appunto, di verifiche fiscali¹⁷².

Con la Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono tornate a pronunciarsi sul tema del principio del contraddittorio in materia tributaria.

È stato affermato che il contraddittorio trova applicazione generale limitatamente alle materie armonizzate (principalmente imposta sul valore aggiunto e tributi doganali). Al di fuori da questi ambiti, esso avrebbe applicazione solo nei casi espressamente previsti, in quanto, il diritto nazionale, a differenza del diritto comunitario, allo stato della legislazione, non prevede in assenza di una specifica prescrizione, in capo all'Amministrazione finanziaria che si accinge ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, la nullità dell'atto.

Ne consegue che in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo di attivare il contraddittorio sussiste per l'Amministrazione solo nei casi in cui tale obbligo sia stato espressamente individuato dal legislatore.

Sempre con il richiamato arresto giurisprudenziale, è stato affermato che la violazione dell'obbligo di contraddittorio da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta l'invalidità dell'atto solo qualora il contribuente enunci in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il confronto tra le parti fosse stato attivato, e sempre che l'opposizione di tali ragioni non appaia pretestuosa.

Viene, inoltre, asserito che le garanzie fissate dal disposto normativo di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente trovano applicazione solo in relazione ad atti impositivi conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei locali dove si svolge l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente¹⁷³.

¹⁷² V. Cass. 29 dicembre 2012, n. 26316.

¹⁷³ Tale assunto per le Sezioni Unite è corroborato sia dal dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") sia da quanto disposto dal primo comma

Per la Corte, attesa la peculiarità di tali controlli, caratterizzati “dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi di elementi valutativi a lui sfavorevoli”¹⁷⁴, il contraddittorio rappresenterebbe un “controbilanciamento” finalizzato a chiarire, correggere, adeguare, nell’interesse del contribuente e dell’Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali.

Pertanto, come precedentemente evidenziato, per la giurisprudenza di legittimità, anche sulla base di quanto affermato con la sopra richiamata sentenza, non esiste nell’ordinamento nazionale un principio generale, per il quale, anche in assenza di una specifica disposizione, l’Amministrazione finanziaria sia tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni qualvolta venga adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

Tuttavia, dalla citata sentenza Sopropè (decisione avente ad oggetto tributi non armonizzati) emerge non solo che il diritto al contraddittorio costituisce un principio generale del Diritto Europeo che trova applicazione ogniqualvolta l’Amministrazione finanziaria adotti un atto lesivo, ma anche che, sulla base di tale principio (reso effettivo proprio dalla proporzionalità), i destinatari di decisioni che incidono sui loro interessi devono poter manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi su cui si basa la decisione adottata dall’Amministrazione¹⁷⁵.

dell’art. 12 che espressamente si riferisce agli “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”.

¹⁷⁴ V. Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823.

¹⁷⁵ In argomento si vedano G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 580 e ss; P. PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all’indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 2010; C. PICCOLO, *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, cit., p. 193. S. MULEO, *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti crisi*, in *Corr. Trib.*, 2009; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, op. cit.; F. MONTANARI, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del contraddittorio difensivo nel procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2010; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa...*, op. cit., il quale sottolinea che i singoli Stati, gli organi giurisdizionali degli stessi, dovranno uniformarsi al

Per la Corte di Giustizia UE il principio del contraddittorio trova applicazione non solo nei confronti dei tributi armonizzati ma anche per l'accertamento delle imposte dirette e quindi per tutti i tributi.

Per autorevole dottrina la necessità del contraddittorio trova la propria legittimazione nell'ordinamento interno negli articoli 23 e 97 della Costituzione, articoli che gli conferiscono una portata generale¹⁷⁶.

In conclusione si può affermare che il rispetto del principio del contraddittorio, qualunque sia la sua legittimazione all'interno del nostro ordinamento, rappresenta un requisito essenziale in conformità alla previsione della proporzionalità che deve orientare l'attività di controllo effettuata dai verificatori e successivamente trasfusa nel processo verbale di constatazione.

La valutazione del principio di proporzionalità costituisce un rafforzamento delle forme di garanzia del contribuente già previste a livello nazionale e comunitario¹⁷⁷.

Sulla base di quanto disposto dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto la partecipazione del contribuente è subordinata alla sua iniziativa, tuttavia, nel momento in cui la parte formula le proprie osservazioni e le proprie richieste, l'Ufficio avrà l'obbligo di valutarle.

Tale valutazione sarà rappresentata nelle motivazioni dell'atto impositivo, motivazioni che dovranno risultare proporzionate rispetto alle osservazioni ed alle richieste formulate.

La motivazione dovrà considerare tutti gli elementi e le richieste avanzate dal privato e sarà rispettosa del principio di proporzionalità quando l'Ufficio fra le possibili valutazioni degli elementi in gioco abbia scelto

principio comunitario del contraddittorio e dovranno interpretare le norme tributarie nazionali secondo detto principio, per non incorrere in violazione del diritto comunitario.

¹⁷⁶ S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 132. Ancora in argomento, v. F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, p. 1938, secondo il quale la funzione di imposizione tributaria non può essere svolta secondo il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., se prima del suo esercizio non vengano sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. In senso conforme anche A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi...*, op. cit., p. 577.

¹⁷⁷ G.PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità Ue nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, 2, p. 130 e ss.

quello meno gravoso per il contribuente in relazione alle notizie acquisite ed alle finalità perseguite¹⁷⁸.

¹⁷⁸ G.PETRILLO, *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015.

Conclusioni

In conclusione possiamo affermare che l'ordinamento tributario è fortemente influenzato dai principi comunitari; da questa influenza nasce l'esigenza di approfondire gli effetti dell'applicazione del principio di proporzionalità sull'ordinamento interno.

La proporzionalità deve essere considerata un parametro per individuare le corrette modalità di esercizio dell'azione impositiva.

Come evidenziato nei capitoli precedenti, l'attività di verifica fiscale è disciplinata da norme che riservano all'azione dell'Amministrazione finanziaria, finalizzata alla determinazione di corretti imponibili, dei margini di apprezzamento più o meno ampi che possono, pertanto, essere valutati sotto il profilo di un controllo basato sulla proporzionalità del mezzo allo scopo.

Il principio di proporzionalità deve essere considerato come un principio di giustizia redistributiva laddove fissa il dovere dell'Amministrazione finanziaria di bilanciare gli obiettivi dell'azione amministrativa con le limitazioni delle garanzie poste dall'ordinamento alle libertà fondamentali.

Ogniquale volta l'Amministrazione compie, in concreto, scelte fra più alternative, ovviamente consentite dal modello legale del procedimento di riferimento, è possibile operare un giudizio ed un controllo di proporzionalità sull'attività di esercitata.

In altre parole, nel bilanciamento degli interessi, il principio di proporzionalità tende ad evitare che l'interesse primario venga "massimizzato" a danno degli altri.

Il principio di proporzionalità impone, nel corso dell'attività di verifica, l'utilizzo di quegli strumenti che, in considerazione del caso concreto oggetto di valutazione, siano non solo strettamente necessari ma anche idonei ed adeguati a conseguire l'interesse pubblico influenzando sulla scelta dei mezzi istruttori da impiegare, sulla durata ed intensità del controllo, sull'effettive esigenze investigative evitando abusi a danno delle garanzie dei contribuenti.

L'attività istruttoria è legittima solo se svolta con le modalità previste dalla legge e solo se il potere sia esercitato con modalità informate, in modo ragionevole al principio di proporzionalità.

In sede di verifica si renderà necessario un adeguato corredo motivazionale che specifichi chiaramente, trasfondendolo nel processo verbale di constatazione, l'iter logico seguito dall'A.F., nella consapevolezza che la qualità della fase istruttoria inciderà sulla completezza della motivazione del successivo atto impositivo, in cui dovrà evidenziarsi che non esistevano alternative adeguate (in termini di rispetto del disposto dell'art. 53 Cost.) e meno pregiudizievoli per gli interessi del contribuente.

In conclusione, la proporzionalità costituisce uno strumento metodologico in grado di conferire contenuto concreto all'eguaglianza, limitando la discrezionalità e garantendo una più fedele ricostruzione del presupposto e dunque della finalità della legge tributaria nel rispetto della norma costituzionale sulla capacità contributiva.

Bibliografia

- AGUADO CORREA, T.: *El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal*, Edersa, Madrid, 1999
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- AMATUCCI F., *Il rafforzamento dei principi comunitari europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 1/2013.
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- ANSALDI G., *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ARMANNO M., *La sussidiarietà nel secondo pilastro UE*, in *Quaderni costituzionali*, 2007.
- AUBY J.B., DE LA ROCHÈRE J. (diretto da), *Le principe de proportionnalité*, in *Droit Administratif Européen*, Bruxelles, 2007.
- BARATTA R., *Le competenze interne dell'Unione tra evoluzione e principio di reversibilità*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2010.
- BARBONE L., *Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione?* (Nota a Comm. trib. centr., Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994.
- BARNÉS J., *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*, in *Cuadernos de Derecho Público*, 5/1998.
- BARONE G., *Discrezionalità I) Diritto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. XI, Roma, 1989
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 3/2010.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e processo tributario*, Torino, 2009.
- BASILAVECCHIA M., *L'autotutela*, in *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013.
- BASILAVECCHIA M., *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2009.

BATISTONI FERRARA F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, Agg., III, Milano, 1999.

BEGHIN M., *Diritto tributario: principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011.

BENVENUTI F., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986.

BODRITO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012.

BORIA P., *Capacità contributiva*, in *Commentario alla Costituzione Bifulco-Celotto-Olivetti*, sub art. 53, Torino, 2006.

CANTILLO M., *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. Trib.*, 2008.

CAPOLUPO S., et al., *Le ispezioni tributarie*, Trento, 2009.

CARTABIA M., *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge 241 del 1990 alla luce di principi comunitari*, Milano, 1990.

CASSESE S., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in www.irpa.eu.

CASSESE S., *Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali*, in *Diritto amministrativo comunitario*, (a cura di) L. Vandelli-C. Bottari-D. Donati, Rimini, 1992.

CASSESE S., *L'aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell'area europea*, in *Il Foro italiano*, 1995.

CERIONI F., *L'autotutela tra "diritto morente" e "diritto vivente"*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 7/2009.

CERIONI F., *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributari*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005.

2012.

CHINELLATO G., *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007.

CHIRULLI P., *Attività amministrativa e sindacato giurisdizionale in Gran Bretagna. Dal locus standi al justiciability*, Torino, 1996.

CICIRIELLO M.C., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999.

CIMINO A., *Il potere di accesso dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2008

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

CIVITARESE MATTEUCCI S., *Regime giuridico dell'attività amministrativa e diritto privato*, in "Dir. pubbl.", 2003.

COGNETTI S., *Normative sul procedimento. Regole di garanzia ed efficienza*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1990.

COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011.

COLLI VIGNARELLI A., *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Boll. Trib.*, 2010.

COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006.

DALLE CARBONARE P., *La tutela del contribuente nelle indagini finanziarie*, *Il Commercialista Veneto*, n. 218.

D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2004.

DE BENEDICTIS A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Boll. trib.*, 2011.

DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Digesto Comm.*, II, Torino, 1987.

DE PASQUALE P., *Il principio di sussidiarietà nella Comunità europea*, Napoli, 2000.

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in "Rassegna Tributaria" n. 6 di novembre-dicembre 2011.

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2010.

DEL FEDERICO L., *Statuto e legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 6/2011.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.

DELLA CANANEA G., *L'Unione Europea: un ordinamento composito*, Roma, 2003.

DELLA CANANEA G.-FRANCHINI C., *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2010.

DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, (a cura di) V. Uckmar, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, in Atti del convegno *I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000.

DUGATO M., *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, 1996.

EMILIOU N., *The principle of proportionality in European law. A comparative study*, London-the HagueBoston, 1996.

FALSITTA G., *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011.

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Padova, 2003.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Settima Ed., Padova, 2010.

FANELLI R. *Tutelato "parzialmente" il contribuente contro illegittime autorizzazioni all'accesso domiciliare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2009,

FANTI V., *Dimensioni della proporzionalità: profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Torino, 2012.

FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, Torino, 2012

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003.

FEDELE A., *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in AA.VV., *Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di Studi per Antonio Berliri*, (a cura di) A. Di Pietro, Milano, 1994.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007.

FERLAZZO NATOLI L., *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2010.

FERRARA R., *Il procedimento amministrativo visto dal “terzo”*, in *Dir. Proc. Amm.*, 4/2003.

FERRARI G.F., *Il principio di proporzionalità*, in *Potere discrezionale e controllo giudiziario*, (a cura di) V. Parisio, Milano, 1998.

FIACCOLA L., *Nuovi limiti per la tenuta della contabilità semplificata*, in *Bilancio e reddito d’impresa*, 2011.

FICARI V., *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, Milano, 1999.

FICARI V., *Diniego di autotutela negativa e Sezioni “disunite” della Cassazione*, in *Boll. Trib.*, 2009.

FICARI V., *L’autotutela dell’Amministrazione finanziaria : riflessioni a margine dei recenti itinerari della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007.

FORTE P., *Il principio di distinzione tra politica e amministrazione*, Torino, 2005

GAFFURI F., *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007.

GAFFURI F., *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

GALETTA D.U., *“Garanzia linguistica” e diritto amministrativo europeo: fra diritto ad una buona amministrazione e problemi di “cattiva traduzione”*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2/2005.

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità*, in *Studi sui principi del diritto amministrativo*, (a cura di) M. Renna-F. Saitta, Milano, 2012.

GALETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011.

GALLO F., *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’Ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1992.

GALLO F., *L’istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009.

GALLO F., *L’uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012.

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1939.

GIANNINI M.S., *Diritto Amministrativo*, Vol.II, Milano, 1993

GIANONCELLI S., *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008.

GIOVANNINI A., *Capacità contributiva e imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rass. Trib.*, 2012.

GLENDI C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009.

GONZALEZ E.-PEREZ DE AYALA J.L., *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N.,: *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal*, Colex, Madrid, 1990.

GRECO G., *Il diritto comunitario propulsivo del diritto amministrativo europeo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1/1993.

INGRAO G., *Impugnazione del diniego di autotutela tra annullamento dell'atto originario e prova dell'illiceità della condotta del Fisco ai fini di un possibile risarcimento danni*, in *Dial. Trib.*, 4/2010.

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1998.

LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990.

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2008.

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004.

LEDDA F., *Potere, tecnica e sindacato giurisdizionale sull'amministrazione pubblica*, in *Dir. proc. amm.*, 1983

LICCARDO G.G., *Il concetto di imposizione tributaria*, Napoli, 1967.

LOMBARDO G., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1997.

LÓPEZ GONZÁLEZ J.I., *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*, in *Cuadernos de Derecho Público*, 5/1998.

LUPI R., *Diritto tributario*, Parte Generale, Milano, 2000.

LUPI R., *La giuridicità amministrativa della tassazione e la mancata tutela giurisdizionale contro il diniego di autotutela*, in *Dial. Trib.*, 5/2009.

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.

LUPI R. *La disciplina delle entrate*, in Trattato di diritto amministrativo, a cura di S. Cassese, Diritto amministrativo speciale, vol. III, I servizi pubblici, finanza pubblica e privata, Milano.

LUPI R., *Società, diritto e tributi*, nel *Sole 24 Ore*, 1/2005.

LUPI R., *Violazioni delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. Trib.*, 2002.

LUTHER J., voce *Ragionevolezza (delle leggi)*, in *Dig. (Disc. Pubbl.)*, XII, Torino, 1997.

KAY H., *Il principio di proporzionalità*, in *Impresa, ambiente e pubblica amministrazione*, 1979.

MAFFEZZONI F., *Imposta*, in *Enc. Dir.*, XX, Milano, 1970.

MAFFEZZONI F., *Profili per una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969.

MALINCONICO C., *Il principio di proporzionalità in Autorità e consenso nell'attività amministrativa*, in Atti del 47° Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione. Varenna, Villa Monastero, 20-22 settembre 2001, Milano, 2002.

MANONI E., *Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2009.

MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 3/2013.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010.

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009.

MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, in Studi in onore di Gianni Marongiu, Torino, 2012.

MARCHESELLI A., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011.

MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012.

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991.

MARTIN QUERALT J.-LOZANO SERRANO C.-CASADO OLLERO G.-TEJERIZO LOPEZ J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 2001.

MARZUOLI C., *Carta europea dei diritti fondamentali, amministrazione e soggetti di diritto: dai diritti sui poteri ai diritti sui soggetti*, in *Carta europea e diritti dei privati*, (a cura di) G. Vettori, Padova, 2002.

MASSERA A., *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005.

MAZZAMUTO M., *Legalità e proporzionalità temporale dell'azione amministrativa: prime osservazioni*, in *Foro Amm.*, 1993, 7-8, 1739

del reddito: la questione della proporzionalità della previsione, in *Dir. Prat. Trib.*, 2/2013.

MONTANARI F., *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del contraddittorio difensivo nel procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2010.

MONTI A., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, 2008.

MORILLO MÉNDEZ A., *El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios cautelares*, in *Información Fiscal*, 29/1998.

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984.

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, V, Roma, 1988.

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, AA.VV., Padova, 1993.

MULEO S., *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti crisi*, in *Corr. Trib.*, 2009.

MUSCARÀ S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2005.

MUSCARÀ S., *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2009.

NASTRI M.P., *Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione in tema di diniego di autotutela*, in www.innovazionediritto.unina.it.

NICOTINA L., *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2011.

NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966.

ORLANDO V.E., *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, vol. I, Lodi, 1897.

OTTAVIANO V., *Studi sul merito degli atti amministrativi, ora in Scritti giuridici*, vol. I, Milano, 1992.

PALADIN L., voce *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. Dir.*, Agg., I, Milano, 1997.

PARISIO V., *Principio di proporzionalità e giudice amministrativo italiano*, in *Nuove autonomie*, 4-5/2006.

PARISIO V., *Protezione dell'ambiente, sviluppo sostenibile e controllo giudiziario*, in *Riv. giur. urb.*, 2006.

PASTORI G., *Discrezionalità amministrativa e sindacato di legittimità*, in *Foro amm.*, 1987

PEREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid, 2000.

PERLINGIERI P., *Equilibrio normativo e principio di proporzionalità nei contratti*, in *Rass. Dir. Civ.*, 2/2001.

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in "Rass. trib.", 2009.

PERRONE L., Voce *Discrezionalità amministrativa (Dir. Trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, diretto da S. Cassese, Vol. III, Milano, 2006.

PETRILLO G., *L'agire proporzionato dell'Amministrazione finanziaria nella fase conclusiva delle verifiche fiscali*, in *L'Era di Antigone, Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche della Seconda Università degli Studi di Napoli*, 7/2014.

PETRILLO G., *L'osservanza del principio di proporzionalità Ue nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2/2013.

PETRILLO G., *Principio di proporzionalità dell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015.

PIANTAVIGNA P., *Resistenze nazionali all'indeffettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 2010.

PICCOLO C., *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (a cura di) T. Tassani, Roma, 2009.

PIERRO M., *Nuovi modelli di definizione anticipata*, in *Rass. Trib.*, 2009.

PIERRO M.C., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.

PIRAS A., *Voce Discrezionalità Amministrativa*, in *Enc. Dir.*, Vol. XIII, Milano, 1964.

PITTEN VILLOSO A., *Eguaglianza tributaria e proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 11/2006.

POLICE A., *Articolo 1, comma 1: principi generali dell'attività amministrativa*, in *La Pubblica Amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalla legge n. 15/2005 e n. 80/2005* (a cura di) N. Paolantonio-A. Police-A. Zito, Torino, 2005.

POLICE A., *Principi e azione amministrativa*, in *Diritto amministrativo*, (a cura di) F.G. Scoca, Torino, 2008.

POTITO E., *L'accertamento tributario*, Napoli, 2011.

PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937.

RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009.

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

RAGUCCI G., *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.VV., *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012.

ROSINI E., *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. Trib.*, 3/2002.

- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.
- RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 1997.
- SALVINI L., *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 10/2000.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente ed il contraddittorio nell’accertamento*, in *Corr. Trib.* 44/2009.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990.
- SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di) G. Marongiu, Torino, 2004.
- SANDULLI A., *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. Trim. Dir Pubbl.*, 2/1995.
- SANDULLI A., *La proporzionalità dell’azione amministrativa*, Padova, 1998.
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto Amministrativo*, Vol. I, 1989. b., 2005.
- SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, in *Ordinamento Europeo, l’esercizio delle competenze*, Milano, 2006.
- SCARPA K., *L’autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2001.
- SCHIAVOLIN R., *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007.
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Torino, 1995.
- SCOCA F.G., *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 4/2000.
- SELICATO P., *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SERASIN S., STEVANATO D., LUPI R., *Autotutela su atti definitivi: utile, ma ancora senza tutela giurisdizionale*, in *Dial. Trib.*, 2012.
- STEVANATO D., *Definitività dell’atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?*, in *Dial. Trib.*, 2/2009.

STEVANATO D., *L'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.

STICCHI DAMIANI E., *La revoca dopo la l. n. 15 del 2005*, in *Foro amm. - Tar*, 2006.

STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011.

SCHWARZE J., *European administrative law*, 1st rev.ed, London, 2006.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Vol. I*, Torino, 2011.

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2008.

TIPKE K., *I limiti costituzionali della pressione tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2000.

TOMA G., *Luogo e durata di esecuzione della verifica fiscale*, in *Fisco*, 2009.

TOMASSINI A., *Controlli fiscali al contribuente: la «chimera» del termine di durata*, in *Corr. trib.*, 2011

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999.

TOSI L., *Lo Statuto e la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012.

TRIVELLIN M., *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2008.

TUNDO F., *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 16/2012.

TUNDO F., *Per la Sezione VI-T della Cassazione resta valido l'accertamento emesso "ante tempus", Svista involontaria (?) della Cassazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus*, in *Giur. Trib.*, 1/2014.

TUNDO F., *Solo per i "minimi" valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2011.

VANNI G.A., *Organizzazione degli uffici finanziari*, in Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, diretto da Orlando, Milano, 1902.

VANZ G., *La tutela giurisdizionale e immediata contro le attività di indagine dell'Agazia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in Relazione al Convegno *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011.

VECCHIO F., *La partecipazione delle assemblee parlamentari regionali nella fase ascendente di formazione del diritto comunitario: spunti di riflessione dal modello spagnolo*, in *Quaderni regionali*, 2010.

VILLAMENA S., *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento comunitario, italiano e inglese*, Milano, 2008.

VILLAR EZCURRA M.-HERRERA MOLINA P.M., *Aportaciones del Derecho Comunitario al Estatuto del Contribuyente*, in *Quincena Fiscal*, 10/1999.

VIOTTO A., *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002.

VIPIANA P.M., *Introduzione al principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993

VOZZA A., *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2007.

ZINGALES I., *Disapplicazione da parte del giudice amministrativo di prescrizioni regolamentari di bandi di gara contrastanti con normativa primaria e con il principio di proporzionalità* in *Foro amm.*, 1998.

ZINZI M., *Il controllo de proportionnalité nell'evoluzione dottrinale francese*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2007.

ZITO A., *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2-3/2002.