

Università degli Studi di Napoli “Federico II”

Dipartimento di Giurisprudenza



Dottorato di Ricerca

In Istituzioni e Politiche Ambientali, Finanziarie, Tributarie e Previdenziali

Tesi di dottorato

***I PRINCIPI DI TUTELA DEL CONTRIBUENTE
NELL'ATTIVITA' CONOSCITIVA DELL'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA***

Relatore:

Ch.mo Prof. F. Amatucci

Tutor:

Prof.ssa L. Strianese

Candidata:

dott.ssa Valeria Maresca

Anno accademico 2012- 2013

Indice

Premessa

- 1- La definizione di attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario.*
- 2- Gli interessi coinvolti nel procedimento ispettivo e la tutela immediata del contribuente inquisito*

Capitolo primo

Evoluzione storica

- 1- Il processo di cambiamento della disciplina tributaria e la “nuova” partecipazione del contribuente.*
- 2- Il ruolo centrale della fase istruttoria del procedimento tributario: autonomia funzionale del momento conoscitivo rispetto al momento impositivo*

Capitolo secondo

Le fonti del procedimento tributario

- 1- La disciplina dei procedimenti tributari: legge n. 241 del 1990, in tema di procedimenti amministrativi, e Statuto dei diritti del contribuente, legge n. 212 del 2000.*

1a- Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

1b- Il procedimento tributario quale species del più generale procedimento amministrativo: i principi generali dell'attività amministrativa e la non applicabilità di alcune norme al diritto tributario.

- 2- Garanzie costituzionali e integrazione giuridica europea: il giusto procedimento ed il diritto di difesa.*
- 3- Trattati Ue e Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo.*
- 4- Il ruolo fondamentale della Corte di Giustizia della Comunità Europea, nell'elaborazione dei principi dell'ordinamento comunitario.*

Capitolo terzo

L'istruttoria tributaria

1- L'attività dell'Amministrazione Finanziaria: principi e nozioni.

2- I poteri istruttori.

2a- I poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito dei diritti inviolabili della persona sanciti dalla Costituzione.

3- La liquidazione informatica ed il controllo formale delle dichiarazioni.

4- Il controllo sostanziale: accessi, ispezioni e verifiche.

5- Le autorizzazioni preventive.

6- Il processo verbale di constatazione.

6a- Definizioni consensuali mediante adesione.

7- Atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività di indagine dell'Amministrazione Finanziaria.

Capitolo quarto

I principi e la tutela effettiva del contribuente nell'attività conoscitiva

- 1- Rapporti tra Fisco e contribuente: interesse fiscale e diritti fondamentali costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica della persona.*
- 2- La collaborazione e la tutela del legittimo affidamento.*
- 3- Il contraddittorio.*

3a. Il contraddittorio quale corollario dei principi costituzionali di imparzialità e buona fede della Pubblica Amministrazione, e del giusto processo.

3b. Principio generale del diritto comunitario europeo: la sentenza Sopropè della Corte di Giustizia.

- 4- La tutela del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in applicazione del principio di collaborazione, ai sensi del comma 7, art. 12 della legge n. 212 del 2000.*
- 5- Indagini tributarie e tutela giurisdizionale.*

5a- Tutela giurisdizionale: il processo tributario

Capitolo quinto

Posizione soggettiva del contribuente nella procedura di scambio di informazioni

- 1- Cooperazione amministrativa tra Stati: modalità ed esecuzione.*

- 2- *Lo scambio di informazioni e le garanzie procedurali.*
- 3- *La tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente: applicazione dell'art. 6 CEDU all'istruttoria tributaria, secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza Ravon.*

Conclusioni

Bibliografia

Premessa

1. La definizione di attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario. 2. Gli interessi coinvolti nel procedimento ispettivo e la tutela immediata del contribuente inquisito.

1. La definizione di attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria nel procedimento tributario

In queste prime pagine, si ritiene opportuno introdurre l'argomento oggetto di studio- *la tutela del contribuente nell'attività conoscitiva*- attraverso l'inquadramento dei suoi aspetti più importanti. Si definisce *attività conoscitiva*, l'attività che l'Amministrazione svolge per conoscere la *situazione di fatto in cui si trova ad operare*¹. E' l'azione dell'Autorità fiscale diretta all'acquisizione di fatti fiscalmente rilevanti, e comprende, al suo interno, l'attività istruttoria, che, più precisamente, si indirizza alla raccolta delle prove che sorreggono l'atto di accertamento tributario. Nel presente lavoro si analizza la funzione, ovvero, il risultato e il fine di quest'attività che costituisce non solo un momento necessario del procedimento amministrativo- tributario, per la conoscenza e acquisizione degli elementi fondamentali nelle pretesa impositiva, ma, confluendo in essa tutti gli interessi che l'Amministrazione è tenuta a considerare nel procedimento, rappresenta anche la sede in cui si ricostruiscono i fatti, tra esigenze di garanzia e di efficienza dell'ordinamento. Si assiste, infatti, nella fase istruttoria, ad una ponderazione degli interessi pubblici e privati, tipica di una attività discrezionale. Da qui, emerge, *prima facie*, la differenza con l'attività impositiva, vincolata. Pur essendo l'esercizio dei poteri istruttori soggetto al principio di legalità², diversi

¹ F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, il quale osserva che tale attività si concretizza in azioni per le quali il linguaggio si adottano molti sinonimi, che indicano particolari modalità di attività conoscitiva, quali *indagini, controllo, istruttoria, verifica, ispezione*, ecc..

² Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, Torino, 1995, p. 197, sostiene l'autore che, nell'istruttoria, " *l'attività amministrativa non è vincolata, come quella relativa alla determinazione del tributo*", limita la discrezionalità alle scelte che riguardano l'ambito di applicazione, mentre la natura del potere e dell'atto da emettere è sempre vincolata. " *le funzioni 'vincolate' lasciano certi margini di manovra a chi la funzione la deve esercitare; e, di converso, che le funzioni 'discrezionali' debbano pur sempre essere esercitate nei modi e nei termini richiesti dall'interesse pubblico che deve essere soddisfatto; e possono considerarsi anche esse in un certo senso 'vincolate'*".

orientamenti ne riconoscono la natura discrezionale³. È necessario precisare, fin da subito, come sostenuto da diversi autori⁴, che, il particolare potere discrezionale riconosciuto all'Autorità fiscale in sede di istruzione e di esazione del tributo, non è incompatibile con la riserva di legge dell'art. 23 della Costituzione, non implicando scelte sostanziali dell'imposizione tributaria, riservate invece al legislatore⁵.

L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria è finalizzata alla cura ed alla tutela del regolare funzionamento del sistema impositivo.

L'attività di controllo, diretta, inizialmente, alla realizzazione delle entrate tributarie, nel moderno sistema di autotassazione, in cui l'attuazione dei tributi è rimessa ai contribuenti, assume un ruolo di prevenzione delle violazioni degli obblighi tributari, e dunque di vigilanza delle attività svolte dai contribuenti, nella logica di credibilità del sistema, ed è affiancata da un'attività di tipo conoscitivo, diretta all'acquisizione di elementi di fatto, notizie e dati, necessari per l'attività di indirizzo e di elaborazione di atti amministrativi a carattere generale⁶. Da un punto di vista strutturale quest'attività rappresenta la fase centrale dell'*iter* procedurale, in quanto segue l'iniziativa e precede la decisione⁷. L'istruttoria nelle sue diverse attività, si svolge sia presso l'ufficio- attraverso gli inviti a comparire o a esibire documenti, e mediante richieste di informazioni, di documenti, questionari, ecc- sia presso il contribuente- nel caso, invece, degli accessi, delle ispezioni e delle

³ Sulla natura discrezionale dell'attività istruttoria, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009; id., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, p. 471, il quale ritiene l'amministrazione "libera" di scegliere quando, come e in capo a chi compiere l'indagine.

⁴ Si vede, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2006; F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986.

⁵ Le norme che disciplinano gli aspetti economici e sostanziali della prestazione tributaria non attribuiscono all'Amministrazione Finanziaria un particolare potere dispositivo, non riconoscendole una posizione di supremazia nei riguardi del privato.

⁶ Cfr. I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, p. 251 ss.

⁷ Sull'istruttoria amministrativa vasta è la dottrina, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993; E. CARDI, *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996; M. DE BENEDETTO, *Istruttoria amministrativa e ordine del mercato*, Torino, 2008; P. VIRGA, *Diritto amministrativo. I principi*, Milano, 2001; M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, Secondo la teoria strutturale del procedimento amministrativo, l'istruttoria non è considerata sempre necessaria o giuridicamente autonoma e, anzi, " *potrebbe anche rivestire, e frequentante riveste, carattere interno*", A.M. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, Milano, 1940, cit. p. 1024.

verifiche-, e si caratterizza per la specialità rispetto alla disciplina generale del procedimento amministrativo.

L'istruttoria tributaria è un'attività amministrativa distinta dall'istruttoria processuale, che concerne la raccolta delle prove nel processo tributario, generato dall'eventuale impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria. Nel procedimento amministrativo, l'istruttoria si definisce “ *nel compimento degli atti necessari a riscontrare ed a vagliare i dati di fatto e gli interessi rilevanti in ordine all'atto da adottare e ai suoi presupposti di fatto e di diritto* ”⁸.

In passato, l'elemento centrale, e più importante del fenomeno tributario, era considerato l'atto di accertamento, cioè il provvedimento attraverso il quale l'Amministrazione Finanziaria realizza la propria pretesa, e di conseguenza prevalente era l'attività di accertamento, strettamente intesa alla determinazione autoritativa dell'imponibile e delle imposte. In tale contesto, le ulteriori e molteplici attività amministrative erano, invece, considerate, esclusivamente, come fasi, di un unitario procedimento, strumentali e subalterne a quella principale di accertamento del tributo⁹. Si avrà modo di evidenziare che, soprattutto, l'attribuzione a carico dei contribuenti di una serie di compiti nello schema di attuazione dei tributi¹⁰, ha mutato e ridimensionato il ruolo riconosciuto al momento impositivo, che, tra l'altro, riguardando la patologia del fenomeno tributario, risulta eventuale ed accidentale. Nel nuovo sistema, grazie al superamento della tradizionale centralità dell'atto impositivo, gli studi giustributaristici rivolgono la propria attenzione, in modo particolare, alla

⁸ Cfr. A.M. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, Milano, 1940, p. 1024.

⁹ Autorevole parte della dottrina ha distinto l'attività amministrativa tributaria in cinque aree di azione amministrativa: l'attività d'indirizzo, al fine di assicurare l'efficienza, l'imparzialità e il buon andamento dell'azione degli uffici subordinati (es. circolari interpretative), attività conoscitiva, diretta all'acquisizione e all'utilizzazione di dati, fatti e conoscenze fiscalmente rilevanti, l'attività di accertamento (strettamente intesa), finalizzata alla determinazione dell'imponibile e dell'imposte, l'attività di riscossione, concernente l'acquisizione coattiva dei tributi; infine, l'attività sanzionatoria, attinente all'irrogazione di sanzioni amministrative.

¹⁰ Si veda, S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, il quale osserva che soprattutto a partire dagli anni settanta, c'è stata la progressiva introduzione degli obblighi di dichiarazione, documentazione, contabilizzazione e, di conseguenza di autotassazione, a carico dei contribuenti, che ha ridimensionato la rilevanza del momento impositivo dell'accertamento. In precedenza, il sistema tributario era dominato da forme di imposizione paracatastali, la determinazione concreta delle imposte di ciascun contribuente, era devoluta, essenzialmente, all'Amministrazione Finanziaria, e l'atto di accertamento risultava il momento più importante dell'attività tributaria.

molteplicità dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria, che pur riconducendosi all'unica funzione di recupero del gettito, si articolano in diverse fasi autonome¹¹.

A questo si aggiunge l'estensione della fase istruttoria tributaria, e la sua maggiore complessità.

Le ragioni del riconoscimento e della valorizzazione di questa autonomia funzionale sono rintracciabili nell'evoluzione avvenuta nel più generale diritto amministrativo¹², in cui il momento più rilevante del procedimento è in sostanza la fase antecedente la formazione del provvedimento, la fase istruttoria. In questo momento, la conoscenza e la ricostruzione delle prove avvengono attraverso la cooperazione ed anche la partecipazione dei privati alla predisposizione del materiale, in particolare nei collegamenti e, dunque, nei nessi che si creano tra i poteri pubblici e, tra questi e i privati¹³. Nello schema tributario, la più moderna e consolidata impostazione dottrinale sull'autonomia funzionale della fase di controllo e di conoscenza, assieme alla maggiore estensione dell'istruttoria tributaria, a danno della fase di accertamento, hanno consentito l'inserimento al suo interno anche di attività conoscitive che non sono funzionali all'accertamento e alla riscossione¹⁴. Nella mera istruttoria, che equivale alla raccolta di prove

¹¹ S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., p.39-40, precisa che l'autonomia funzionale non è però assoluta, esistendo tra le attività dell'Amministrazione Finanziaria dei nessi giuridici rilevanti.

¹² M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, cit., p. 18, ciò che connota l'attività amministrativa è lo svolgersi in sé del procedimento, quale che sia lo sbocco di esso. Inoltre, E. CASETTA, *Profili della evoluzione dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1993; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna*, Milano, 1969.

¹³ Nel diritto amministrativo, il ruolo fondamentale attribuito all'istruttoria ha avuto particolare significato nella legge 7 agosto 1990, n.241, in tema di procedimenti amministrativi. Gli aspetti e le modifiche avvenute nel campo amministrativo sono importanti anche nel diritto tributario, ma non sono a quest'ultimo automaticamente estesi. In alcuni casi l'estensione è, anche, direttamente esclusa, come dall'art. 13 della legge 241/1990 circa l'applicabilità ai procedimenti tributari della disciplina della partecipazione al procedimento amministrativo.

¹⁴ Sulle ragioni dell'estensione della fase di controllo e conoscitiva a danno di quella di accertamento, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria (Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011)*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2011. Non avrebbe molto senso connettere la complessa attività di controllo e conoscitiva all'attività di accertamento, che è, invece, eventuale, e tale opinione si conforma anche alla disciplina della fase istruttoria che si è evoluta progressivamente verso un sistema tributario secondo moduli partecipativi, in cui, da una parte le situazioni soggettive passive dei contribuenti si articolano in tanti obblighi legali, di autotassazione, autoliquidazione, versamenti spontanei, e dall'altra, le situazioni soggettive dell'Amministrazione Finanziaria si risolve, sempre più spesso, nell'esercizio di potere di acquisizione di informazioni utili al controllo dell'osservanza dei suddetti obblighi dei contribuenti.

necessarie a sorreggere l'eventuale atto di accertamento, non si contemplan ulteriori ipotesi, come l'acquisizione di dati per l'elaborazione e l'adozione di atti a contenuto generale, che vediamo realizzarsi, nel caso degli studi di settore o delle istruzioni sull'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

In definitiva, la scelta del termine, *attività conoscitiva*, non indica una categoria concettuale e dogmatica diversa dall'attività istruttoria, ma è adottato in quanto, grazie alla sua generalità, comprende le molteplici azioni che l'Amministrazione può compiere ai fini della conoscenza¹⁵.

Fatta questa breve premessa, il presente lavoro analizza i poteri d'indagine, più precisamente, di acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, che, si esprimono attraverso una serie di atti in grado di incidere nella sfera di libertà del privato, contribuente o no, imponendo al soggetto passivo, come si vedrà, un *facere* (ad es. comparire per fornire informazioni o chiarimenti) o un *dare* (ad es. trasmettere alcuni atti o documenti), oppure un *patis* (ad es. subire un accesso ispettivo). Da ciò si evince che, in riferimento alla predetta attività, prima dell'eventuali conseguenze nella sfera patrimoniale del contribuente, può, comunque, generarsi una diretta ed immediata interferenza nelle posizioni giuridiche del soggetto, che sono tutelate nell'ordinamento da norme di rilievo costituzionali¹⁶, ed inoltre, dalla normativa internazionale e comunitaria.

In sede di accertamento, l'assenza di discrezionalità, non consente all'Amministrazione Finanziaria di effettuare scelte di valutazione e di opportunità, determinandosi una situazione giuridica riconducibile ad un vero e proprio diritto soggettivo del contribuente. Nell'ambito dei poteri di acquisizione di informazioni e conoscenze fiscalmente rilevanti, ed anche nella fase della riscossione, entrambe separate dalla fase intermedia di accertamento¹⁷, significativo è il margine di discrezionalità che l'Amministrazione Finanziaria dispone nelle proprie scelte, nel rispetto dei criteri di buon andamento ed

¹⁵ Si rinvia a G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2005.

¹⁶ Si fa riferimento alla libertà personale, alla libertà di domicilio, al diritto alla riservatezza, al segreto professionale, ed alle norme costituzionali degli articoli 13, 14, e 15 della Cost.

¹⁷ Sulla distinzione tra attività conoscitiva e attività di accertamento in senso stretto, si veda S. LA ROSA, *L'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 1995, id., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1981,

imparzialità (*ex art. 97 Cost.*). Quest'ultima è norma di principio, che, come sarà ampiamente chiarito nel proseguo, regola l'intera attività amministrativa finanziaria, e costituisce uno dei capisaldi dell'intero sistema tributario.

In considerazione dei pregiudizi che il contribuente può subire nella propria sfera giuridica, durante l'esercizio dell'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, ci si propone di definire i principi di tutela del contribuente, soggetto ad indagini, che attualmente, sono riconosciuti dall'ordinamento tributario. Con particolare riguardo, si affronterà il principio del contraddittorio¹⁸ anticipato nella fase procedimentale, che mostra ancora problemi di completo riconoscimento. Il diritto al contraddittorio prevede che, prima dell'azione di un atto, sia ascoltato il soggetto destinatario degli effetti dell'atto stesso (è applicato, in modo immediato, nei procedimenti giurisdizionali, ai sensi dell'art. 111 cost.). L'applicazione del contraddittorio risponde ad una doppia finalità, in quanto è strumento di garanzia per l'interessato, che può far valere le sue ragioni, e strumento istruttorio, per una completa acquisizione degli elementi utili all'Ufficio, nell'interesse pubblico¹⁹. L'apertura verso l'applicazione generalizzata del contraddittorio nella fase procedimentale mostra il superamento delle precedenti preclusioni, legate ad un impianto di tipo autoritativo dei rapporti tra le parti. Detto principio esplica i suoi effetti positivi anche nell'esercizio della funzione pubblica, tanto che si fa risalire la *ratio* del principio di “ imparzialità e buon andamento” dell'azione amministrativa, *ex art. 97 Cost.*.

Si avrà modo di analizzare la sua evoluzione applicativa, dall'esplicito divieto di estensione delle disposizioni in tema di partecipazione ai procedimenti tributari (art. 13, secondo comma, della legge n. 241 del 1990, sul procedimento amministrativo), alle aspettative in parte deluse dalla legge n. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente, che nata con l'intento di introdurre i principi generali in grado di migliorare i rapporti tra Fisco e contribuenti, non ha, in definitiva, previsto una regola generale in materia, limitandosi a stabilire il principio di collaborazione tra le parti. Lo Statuto dei contribuenti ha dato forma al

¹⁸ G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

¹⁹ Cfr. A. MARCHESELLI, *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*, Studi in onore di Gianni Morongiu, Torino, 2012, p. 415.

contraddittorio in alcune fattispecie: nell'art. 6, comma 5, (prima di procedere all'iscrizione a ruolo al termine dei procedimenti di controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-bis e ter*); e, all'art. 12, comma 7, (a conclusione delle verifiche fiscali).

Rimanendo in questo contesto, i più importanti spunti sono offerti dalla giurisprudenza comunitaria che ha assegnato al diritto al contraddittorio il valore fondamentale di principio generale dell'ordinamento comunitario (Corte di Giustizia Ue, 18 dicembre, causa C-349/07, *Sopropè*)²⁰.

L'esigenza di maggiore tutela precontenziosa del contribuente, è avvertita anche per evitare un utilizzo distorto di strumenti parametrico- induttivi, che sono necessari alla determinazione ed all' accertamento del reddito²¹.

Per chiarezza espositiva, si ritiene utile, fin da ora, procedere ad una distinzione delle tipologie di partecipazione che possono individuarsi nella materia tributaria. La partecipazione può essere in funzione difensiva, in questo caso si parlerà di *partecipazione- contraddittorio*, e in funzione collaborativa, *partecipazione- collaborativa* o cosiddetta *servente*. Pur avendo in comune la finalità di garantire il migliore esercizio della funzione impositiva²², per molto tempo, solo quest'ultima forma ha trovato spazio nel procedimento istruttorio tributario,

2. Gli interessi coinvolti nel procedimento ispettivo e la tutela immediata del contribuente inquisito

²⁰ Vedere la sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 dicembre 2008, causa C- 349/07, *Sopropè*.

²¹ Cfr., F. NICCOLINI, *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*,(*Quaderni della Riv. dir. trib.*), a cura di P. BORIA, Milano, 2010, p. 151

²² Cfr., F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, *Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 20120, p. 397 ss. Sull'evoluzione della partecipazione al procedimento, vedere, F. GALLO, *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990; F. BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Padova, 1990; id., *La " nuova " partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

Nella presente analisi, si ritiene necessario verificare l'esistenza, all'interno dell'ordinamento, di strumenti diretti a tutelare le situazioni soggettive coinvolte nel procedimento di indagine. La tutela giurisdizionale, diretta ed immediata, contro l'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria - riconosciuti all'Agenzia delle Entrate, oltre che alla Guardia di finanza- è oggetto, già da tempo, di particolare attenzione degli studiosi del diritto tributario.

Prima dell'eventuale adozione dell'atto impositivo, il contribuente vanta una posizione giuridica sostanziale di interesse legittimo al corretto svolgimento dell'azione amministrativa²³, e di fronte ad un'illegittima azione ispettiva, il privato dovrebbe godere di una tutela immediata finalizzata alla sospensione dell'attività, alla restituzione del materiale probatorio ed inoltre, alla diffida di utilizzo per fini impositivi.

In questa fase del procedimento, si constata un insufficiente sistema di garanzie a tutela del contribuente, che trova la sua *ratio* in diverse motivazioni. L'impugnazione dell'atto di accertamento è uno strumento di tutela esclusivo della sfera patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa impositiva. Può inoltre, verificarsi che l'oggetto di controllo dell'attività ispettiva dell'Autorità fiscale siano soggetti terzi al rapporto d'imposta, ed ancora, che l'indagine abbia un esito negativo, non giungendo, di conseguenza, ad un atto impositivo. In ultimo, le finalità amministrative dell'attività conoscitiva hanno un carattere generale nell'ipotesi degli studi di settore, e degli atti ministeriali d'indirizzo sull'attività di controllo e accertamento, ed i soggetti di tali attività non ricevono un avviso di accertamento. Presumendo, quindi, che l'esercizio dell'attività istruttoria possa interferire nella sfera non patrimoniale del contribuente, si ammette che chi agisce contro atti conoscitivi e di controllo, fa valere diritti fondamentali ed interessi, non di natura patrimoniale, che sono propri della giurisdizione tributaria. L'esercizio dei poteri istruttori volti ad acquisire conoscenze, soprattutto riferendosi ai poteri a carattere intrusivo (accesso, verifica ed ispezione), è causa di un'invasione amministrativa nella sfera

²³ Vedere. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

individuale del contribuente, nell'ambito delle libertà dell'individuo che sono tutelate dall'ordinamento²⁴.

Come sostenuto in dottrina, i diritti fondamentali dei contribuenti di valore costituzionale, che sono coinvolti nel procedimento ispettivo, degradano a meri interessi legittimi, in ragione del preminente interesse pubblico²⁵. Questo è il principale motivo in base al quale l'utilizzo dei poteri investigativi da parte dell'Autorità Fiscale deve essere specificatamente disciplinato in sede normativa.

Gli interessi coinvolti nel procedimento ispettivo non coincidono con quelli lesi dal procedimento d'imposizione. Infatti, le attività conoscitive e di controllo, prima di eventuali e indirette conseguenze nella sfera patrimoniale del contribuente, interferiscono nella sfera personale ed incidono nelle libertà individuali- in particolare si considerano la libertà personale, la libertà di domicilio, quella di comunicazione, il segreto professionale e bancario, ed inoltre il diritto alla riservatezza, che sono tutelati non solo dalla Costituzione, agli artt. 13, 14 e 15, che ne sanciscono, tra l'altro, l'inviolabilità²⁶, ma anche, dai principi di diritto comunitario, in particolare all'art. 8 della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali (riconosciuto dall'art. 6 del Trattato Europeo).

Da qui, l'esigenza di ricorrere ai rimedi giurisdizionali contro l'illecito ed illegittimo esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, in quanto le posizioni soggettive non appaiono sufficientemente tutelate attraverso l'eventuale e successiva impugnazione, dinanzi al giudice tributario, del successivo atto di accertamento.

La consapevolezza di più penetranti poteri amministrativi, nell'attività di controllo e di accertamento, finalizzati alla semplificazione e all'individuazione dei contribuenti e dell'imponibile, induce a considerare l'incisività dei mezzi di

²⁴ Quando sussistono i presupposti legali per l'ispezione, i diritti dell'inquisito degradano, e divengono interessi protetti dall'ordinamento giuridico. Sul punto, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.

²⁵ B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 1993, p. 100 e ss.

²⁶ A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, nel quadro dei diritti inalienabili di libertà sanciti nella Costituzione*, Milano 2002, sottolinea la concatenazione intercorrente tra gli artt. 13, 14 e 15, tutti convergenti verso l'obiettivo di garantire il nucleo essenziale delle libertà dell'uomo. Inoltre, A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte speciale*, Milano, 1992, cit. P. 245, nel disegno sistematico del costituente agli articoli in esame, "tutelando la libertà della persona fisica, la libertà del domicilio e la libertà delle comunicazioni riservate, esso intendeva garantire...il minimo "inviolabile" della libertà umana".

indagine nella sfera privata dei contribuenti. La tutela giurisdizionale di siffatte posizioni è occasione di riflessione in ordine all'adeguatezza ed effettività degli strumenti di garanzia predisposti, nel momento in cui si riconosce che la lesione delle libertà individuali richiede forme di tutela dirette ed immediate.

La giurisprudenza ha più volte negato la tutela immediata contro atti illeciti e illegittimi, posti in essere nella fase istruttoria del procedimento impositivo, sulla base della strumentalità delle attività d'indagine rispetto all'atto di accertamento, ritenendo, inoltre, che la tutela delle posizioni soggettive sarebbe comunque garantita dalla possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario il successivo atto di accertamento. Il riferimento in questo caso è la decisione del Consiglio di Stato, n. 6045 del 5 dicembre 2008, in cui si sostiene la tesi in base alla quale i vizi rilevanti nella fase istruttoria del procedimento non sono di competenza del giudice amministrativo, *in ragione della natura endoprocedimentale e non discrezionale del provvedimento impugnato e della posizione di diritto soggettivo (e non di interesse legittimo) fatta valere dal contribuente*. Merita, comunque, di essere segnalato un diverso approccio giurisprudenziale che può leggersi nella sentenza n. 21253 della Corte di Cassazione dello stesso anno, in cui si ammette la legittimità dell'atto d'imposizione, se scaturisce da un processo verbale sottoscritto dal contribuente, o da attività istruttorie a cui quest'ultimo ha preso parte, in linea con le tendenze legislative in evoluzione, che iniziano a considerare anche nella fase istruttoria il contraddittorio tra le parti del rapporto d'imposta. A titolo di esempio, si pensi alla norma che obbliga l'ufficio a valutare, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, le deduzioni presentate dal contribuente dopo il processo verbale di constatazione, questo argomento sarà successivamente approfondito con riferimento all'art. 12 dello Statuto del contribuente.

L'atto ispettivo è un atto in grado di produrre nella sfera del soggetto passivo la lesione di un diritto o di un interesse²⁷, è illegittimo nel caso in cui sia inficiato da

²⁷ L'atto ispettivo si inserisce nel procedimento impositivo come un atto amministrativo che incide autoritativamente su situazioni giuridiche soggettive, ed è diretto ad una acquisizione (ed ad una dichiarazione di scienza), che sono fondamento di una diversa attività amministrativa, quella d'imposizione dei tributi. L'autonomia del procedimento ispettivo si evidenzia, in particolare, quando l'ispezione si conclude con la regolarità dell'adempimento degli obblighi fiscali da parte

un vizio, che lo rende non conforme alla legge²⁸. Quando un diritto soggettivo o un interesse legittimo subiscono una lesione dall'Amministrazione Finanziaria è necessario ricorrere all'azione risarcitoria. Potendo gli atti istruttori dell'Amministrazione Finanziaria ledere un diritto fondamentale del contribuente o del terzo, nasce l'esigenza di assicurare una immediata tutela giurisdizionale contro tali atti, ripartita tra giudice ordinario, qualora si faccia valere un diritto soggettivo, e giudice amministrativo, invece, nel caso in cui l'atto ispettivo sia lesivo dell'interesse legittimo. Disposizione di principio e punto di partenza della riflessione è la norma sancita all'art. 113 della Cost., che regola la tutela giurisdizionale contro ogni forma di attività illegittima della Pubblica Amministrazione, e mediante la quale si riconosce la tutela giurisdizionale del privato contro l'attività ispettiva.

Partendo dall'assunto che, nel corso del procedimento tributario, può verificarsi un'interferenza nella sfera personale, non patrimoniale del soggetto passivo, si ammette che, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, il contribuente indagato possa essere danneggiato dall'eventuale attività illecita o illegittima dell'Ufficio. È opportuno, dunque, interrogarsi sull'esistenza di una piena tutela soggetto passivo dell'istruttoria amministrativa-tributaria.

Ai fini, inoltre, della tutela del contribuente soggetto ad indagini, per meglio comprendere il senso del riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice ordinario, si richiama, nuovamente, la problematica della natura vincolata

del contribuente. Ma anche quando l'atto ispettivo costituisce fondamento dell'atto impositivo non si confonde con questo.

²⁸ Il vizio di incompetenza sussiste nel momento in cui l'autorità ispettiva pone in essere l'atto esorbitando i limiti della propria competenza ed invadendo quella di un'altra autorità, sempre che non si tratti di un difetto grave da risolversi in difetto di attribuzione. L'eccesso di potere sussiste tutte le volte in cui l'atto risulti viziato nel suo aspetto funzionale. Una ispezione tributaria può dirsi viziata da eccesso di potere, qualora l'Amministrazione Finanziaria si avvale del potere per perseguire fini diversi da quelli che la legge prevede per ispezioni tributari. Il vizio di eccesso di potere, che comporta l'illegittimità dell'atto ispettivo, non va confuso con il vizio di merito dello stesso, con il vizio cioè che deriva dalla mancata osservanza da parte dell'Amministrazione di quei criteri di opportunità e di convenienza del mezzo impiegato rispetto al fine che devono guidare sempre l'attività amministrativa. Mentre il vizio di eccesso di potere è sempre una difformità tra atto e norma giuridica, il vizio di merito non comporta una tale difformità, ma esclusivamente una mancata osservanza di norme non giuridiche regolanti sotto il profilo etico, economico, tecnico l'azione amministrativa. La violazione di legge è un vizio a carattere residuale. In essa vanno compresi tutti i vizi di legittimità che non rientrano nelle altre due, e tale vizio può riguardare il contenuto o la forma dell'atto ispettivo o la procedura ispettiva. In dottrina, P. VIRGA, *Diritto amministrativo, I principi*, Milano, 2001.

o discrezionale dell'azione amministrativa, in relazione alle situazioni soggettive del contribuente di fronte all'agire dell'Autorità fiscale.

Rinviando, ancora una volta, alla materia amministrativa, in particolare alle situazioni giuridiche di cui i soggetti sono titolari nei confronti della Pubblica Amministrazione, si delinea la centrale dicotomia tra diritto soggettivo ed interesse legittimo²⁹. *E' noto che una situazione giuridica attiva viene a configurarsi come vero e proprio diritto soggettivo in tutti i casi in cui, in virtù dell'attribuzione diretta di un bene della vita da parte di una norma di relazione-deputata alla regolamentazione dei rapporti interpretati (tra cittadino e Pubblica Amministrazione)-, la sua tutela non necessita dell'intermediazione della P.A. in quanto vede direttamente garantita, in modo pieno ed immediato, la soddisfazione dell'interesse giuridico ed il conseguimento del connesso risultato. Viceversa, viene in rilievo una situazione d'interesse ogni volta in cui il risultato (ossia il bene) ai quali il titolare tende, non sia garantito dalla legge in modo diretto, ma necessiti dell'intermediazione dell'esercizio del potere amministrativo, guidato da norme di azione tese al perseguimento dell'interesse pubblico³⁰.*

In ambito tributario, la divisione tra diritto soggettivo e interesse legittimo, propria del diritto amministrativo, riporta alla distinzione tra attività vincolata e attività discrezionale. Nell'esercizio dei suoi poteri, l'Autorità fiscale ha un margine di libertà, sebbene limitato a contesti residuali rispetto a quelli dell'attività di emanazione del provvedimento impositivo, che riguarda gli interessi di matrice economico- sostanziali del rapporto d'imposta, in cui al Fisco è preclusa ogni scelta. La discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria risulta presente, in modo significativo, nell'attività conoscitiva, qualora, nella scelta dei

²⁹ La dottrina, nel corso degli anni, ha considerato fondamentale il riparto tra diritti soggettivi ed interessi legittimi ai fini della determinazione della giurisdizione. Per la definizione di interesse legittimo e diritto soggettivo, ed il criterio di riparto di giurisdizione, si rinvia a F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, Parte Prima, p.7 e ss. si legge " *le situazioni soggettive attive di cui persone fisiche ed enti sono titolari nei confronti della Pubblica Amministrazione ruotano da sempre intorno alla dicotomia diritto soggettivo- interesse legittimo. Detta bipartizione trova il addentellato costituzionale nel combinato disposto degli artt. 24, 103 e 113 Cost. e presenta implicazioni di non poco momento in punto di riparto giurisdizionale tra autorità giudiziaria ordinaria e giudice amministrativo, nonché in tema di tecniche di tutela e forme di protezione*".

³⁰ Cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012.

poteri istruttori è necessario tener conto dell'incisività di detta attività nella sfera giuridica dei privati³¹, e sulla base dei criteri di imparzialità e buon andamento.

Per una maggiore comprensione della problematica in argomento, si studia l'evoluzione normativa del diritto tributario, in cui la *ratio* della pretesa tributaria non risiede più nel potere sovrano e nella posizione prevalente del Fisco sui singoli. Peraltro, l'interesse fiscale esclusivo dell'ente impositore non ha un'autonoma valenza costituzionale, tale da giustificare la sua supremazia sull'interesse del contribuente anche in sede contenziosa.

Sebbene gli atti istruttori tributari non sono compresi nel novero degli atti impugnabili dinanzi le commissioni tributarie, *ex art.* 19 del D.lgs n. 546/1992, non si esclude una qualsiasi forma di tutela diretta ed immediata di questa tipologia di atti. In questa prospettiva, si richiama l'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000, in cui è disposto che *"La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti"*.

Quando l'attività d'indagine si fonda su un atto a contenuto provvedimentoale, ad esempio, un'autorizzazione di accesso del capo dell'ufficio procedente, (*ex art.* 52 del D.p.r. n. 633 del 1972), che si ritiene viziato, è necessario verificare se trattasi di nullità o di annullabilità³². Si avrà annullabilità qualora l'atto, - ad esempio privo della motivazione- anche se illegittimo, è comunque efficace e quindi può degradare il diritto del privato ad interesse legittimo, in tal caso sarà competente il giudice amministrativo. Se, invece, l'atto è nullo, - ad esempio emesso in carenza di potere- non avrà alcun efficacia e non sarà idoneo a degradare il diritto soggettivo a interesse legittimo, ed il privato dovrà far valere il proprio diritto dinanzi al giudice ordinario.

³¹ L'attività d'indagine deve tener conto dei costi-benefici, delle diverse tipologie dei contribuenti, deve abbandonare le verifiche fiscali laddove l'attività risulti improduttiva

³² La legge 11 febbraio 2005, n. 15, che ha modificato ed integrato la legge n. 241 del 1990, in tema di procedimento amministrativo, ha introdotto un intero capo dedicato all' "Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso". Il nuovo art. 21 *septies* della legge 241 del 1990, sotto la rubrica "Nullità del provvedimento", ha stabilito che "E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o esclusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge"; il successivo art. 21 *octies*, "Annullabilità del provvedimento", stabilisce che "E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

La disciplina fiscale che tende alla realizzazione di un effettiva tutela delle posizioni soggettive, non solo, cerca un temperamento tra l'interesse fiscale³³ alla conoscenza dei fatti ed i diritti individuali del privato- contribuente, ma propende per l'introduzione di un contraddittorio amministrativo precontenzioso³⁴, già principio generale del diritto comunitario. In questo modo, da una parte può garantirsi la partecipazione attiva del contribuente al procedimento, e dall'altra si assicura il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa, esigenza pregnante anche alla luce del recente provvedimento, ai sensi dell'art. 29 del D.L. 78 del 2010, la c.d. "concentrazione della riscossione nell'accertamento"³⁵, che, sancendo l'efficacia esecutiva dell'atto di accertamento, ridefinisce i rapporti dialettici tra Fisco e contribuenti, incidendo profondamente su diverse problematiche del procedimento tributario.

³³ Vedi, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, cit. p. 184, l'interesse fiscale è quel valore immanente nel nostro ordinamento tributario destinato ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato e di conseguenza l'esistenza stessa della comunità, rendendo possibile il regolare funzionamento dei servizi statali... Interesse fiscale e garanzie del singolo contribuente sono due esigenze, dunque, tra loro ontologicamente opposte, che si intersecano e si limitano a vicenda. Sul tema P. BORIA, *Interesse fiscale*, Torino, 2000; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007. In tale senso Corte Cost. 26 novembre 1964, n. 91: "L'interesse alla riscossione dei tributi è protetto dalla Costituzione dall'art. 53, sullo stesso piano di ogni diritto individuale, tanto è vero che si impone di soddisfarne le esigenze pure nel conflitto con l'interesse alla inviolabilità del domicilio, non meno fondamentale del diritto alla tutela giurisdizionale":

³⁴ In materia, l'introduzione dei principi del "giusto processo", ex art. 111 Cost., con la riforma costituzionale del 1999, ha offerto maggiori garanzie costituzionali.

³⁵ Secondo l'art. 29 primo comma lettera a) del Decreto- legge n. 78 del 2010, convertito nella legge 30 luglio 2010, n.122, rubricato "la concentrazione della riscossione nell'accertamento", gli avvisi di accertamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA ed il contestuale provvedimento sanzionatorio, emessi da parte dell'Agenzia delle Entrate, successivamente al primo luglio 2011, e per i periodi d'imposta in corso e successivi al 31 dicembre 2007, dovranno contenere anche l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento degli stessi, entro il termine di proposizione del ricorso (60 giorni). Ne consegue che tali atti divengono, in questo modo, esecutivi a tutti gli effetti, come affermato dal legislatore alla lettera b) del primo comma dell'articolo in esame. Non sarà più necessaria l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dal contribuente in pendenza di giudizio, né l'emissione e la successiva notifica della cartella di pagamento. C. GLENDI, *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, sostiene che la notifica del nuovo atto formalizza insieme alla pretesa impositiva quella esattiva, che può dar luogo a pignoramenti ed altri atti dell'esecuzione forzata. Di fronte al potere impositivo ed esattivo, che si individuano in un unico titolo, si delinea in modo immediato la possibile lesione della sfera patrimoniale del contribuente. Di conseguenza, la tutela giurisdizionale non riguarderà solo l'imposizione, ma anche l'immediata riscossione ed il recupero della pretesa tributaria. A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011; C. GLENDI- V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. Trib.*, 2011.

La notifica del nuovo atto, definito dalla dottrina“ impositivo”, manifesta, non solo, la pretesa impositiva, ma anche quella esattiva, suscettibile di atti ad esecuzione forzata, determinandosi, in maniera imminente, la possibile compromissione dell'interesse all'integrità del patrimonio. Di conseguenza, ancora una volta, appare fortemente limitata la posizione del soggetto passivo del rapporto tributario.

Capitolo primo

Evoluzione storica

1. Il processo di cambiamento della disciplina tributaria e la “ nuova” partecipazione del contribuente. 2. Il ruolo centrale della fase istruttoria del procedimento tributario: autonomia funzionale del momento conoscitivo rispetto al momento impositivo.

1. Il processo di cambiamento della disciplina tributaria e la “ nuova” partecipazione del contribuente

Il percorso evolutivo di crescita del diritto tributario, ha interessato, in modo prevalente, gli aspetti procedurali della materia. A partire dalla seconda metà del secolo scorso, attraverso gli interventi legislativi di riforma, specchio, tra l'altro, degli intensi cambiamenti del Paese e dell'ordinamento generale, si abbandona la rigidità impositiva che ha caratterizzato, per lungo periodo, il nostro sistema nelle sue prime forme. Si delinea, invece, un moderno sistema di attuazione del tributo, di tipo cooperativo, che evolvendosi a sua volta, ha fatto emergere problematiche legate ad una partecipazione più attiva³⁶. A tale cambiamento si aggiunge, inoltre, l'esigenza di una effettiva tutela delle posizioni giuridiche del privato, in modo particolare, attraverso il contraddittorio procedimentale. In un primo momento, si affermarono forme partecipative del contribuente al procedimento impositivo, esclusivamente di tipo collaborativo, mentre è, relativamente recente, la partecipazione anche con finalità difensiva, non più, dunque, di tipo solo *servente*. Nel più generale diritto amministrativo, la legge del 7 agosto 1990, n. 241, in tema di procedimento, ha disposto che la partecipazione del privato è principio

³⁶ Sul tema, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; id., *La cooperazione e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009. F. D'AYALA VALVA, *La cooperazione del contribuente tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

fondamentale. La stessa legge amministrativa ha previsto, invece, un esplicito divieto, *ex art.* 13 della legge 241/1990³⁷, di applicare la disciplina in ordine alla partecipazione generalizzata del privato al procedimento tributario, rimettendo al legislatore tributario la definizione specifica dei casi in cui si possa ricorrere a forme di partecipazione dei soggetti passivi.

La partecipazione al procedimento impositivo nella materia tributaria non è, quindi, generalizzata, ma per casi specifici³⁸. Si ammette in diverse forme, non solo, nelle ipotesi di definizione consensuale, preventiva o successiva, ed è prevista anche, in alcune disposizioni normative, che hanno rappresentato oggetto di particolare interesse in materia tributaria, negli anni '90, come l'art. 62 *bis* del D.L. 39 agosto 1993 n. 331³⁹, nel quale è stabilito che l'elaborazione degli studi di settore deve avvenire “ *sentite le associazioni professionali e di categoria*”, con la partecipazione delle stesse; l'art.16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, prevede che l'ufficio, in caso di illecito tributario, deve notificare al contribuente un apposito “ *atto di contestazione*”, ed in seguito il contribuente può produrre deduzioni difensive, di cui l'ufficio deve tener conto ove decida di procedere all'irrogazione delle sanzioni. In seguito, il legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente, legge n. 212 del 2000, ha inserito nell'apparato normativo, disposizioni in merito alla partecipazione del contribuente al procedimento impositivo, come può rilevarsi, in modo particolare, nell'art. 10, che sancisce il *principio di collaborazione e buona fede* nei rapporti tra le parti, e nell'art. 12 che, all'ultimo comma, prevede la partecipazione del soggetto passivo, al termine delle verifiche fiscali, in un'ottica, in questo caso, difensiva della propria posizione, laddove l'articolo consente al contribuente di far pervenire all'ufficio le sue osservazioni e richieste, entro sessanta giorni dal

³⁷ Legge sul procedimento amministrativo, n.241/1990, esclude, espressamente che in materia tributaria si applichino le norme in tema di partecipazione del cittadino al procedimento (capo terzo), e le norme in tema di accesso (capo quinto), a seguito delle modifiche apportate dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15. Le restanti norme sul procedimento amministrativo si estendono anche al diritto tributario. Le norme in tema di motivazione, di durata del procedimento, di individuazione del responsabile del procedimento hanno trovato specificità attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente, legge 27 luglio 2000 n. 212.

³⁸ Pianificazione fiscale concordata di cui all'art. 1, commi 387-389, della legge 30 dicembre 2004 n. 311; Accertamento con adesione, di cui agli artt. 1-13 del D. Lgs 19 giugno 1997 n. 218.

³⁹ Convertito nella legge 29 ottobre 1993 n. 4279.

rilascio della copia del processo verbale di constatazione. Al di là di queste chiare previsioni, ad una fase antecedente, risale la prima forma di partecipazione del contribuente, in termini di difesa della propria posizione giuridica, e non di mera collaborazione. La legge n. 17 del 1985, la cd. *Visentini ter*, infatti, introducendo la “ *richiesta di chiarimenti* “, aveva previsto, all’art. 2, l’obbligo per l’Ufficio, prima di effettuare un accertamento induttivo, di inviare tale richiesta al contribuente. Tuttavia, nell’attuale sistema fiscale, manca ancora una norma che sancisca, in termini generali, il diritto del contribuente ad un vero e proprio contraddittorio procedimentale, e molto probabilmente, la causa di questa lacuna è da attribuire, per un verso, alla disomogeneità dell’evoluzione normativa e, per un altro, alla tradizionale concezione autoritativa del Fisco⁴⁰. La più importante tappa del percorso evolutivo che ha riguardato i rapporti tra Fisco e contribuente, e dove, inoltre, si è dato un forte impulso al ruolo partecipativo del privato, deve, comunque, considerarsi la riforma tributaria degli anni ’70, a cui si associa l’apertura del sistema alla cosiddetta *fiscalità di massa*. Per meglio comprendere gli aspetti salienti di detta riforma, è bene sottolineare che al suo interno si recepirono le tendenze e le istanze democratiche, già delineatesi nel previgente sistema, soprattutto, con l’opera di Ezio Vanoni⁴¹, grazie al quale, già molto tempo prima, si affermarono con fermezza all’interno dell’ordinamento, e della Costituzione, i nuovi principi di solidarietà e di contribuzione alle spese pubbliche. Fu con il sistema della “ *fiscalità di massa*”, che la funzione impositiva dei tributi vide, per la prima volta, la definizione della partecipazione attiva dei contribuenti, e della cooperazione tra le parti, in luogo della netta contrapposizione tra l’ente impositore e i soggetti passivi. Prima di giungere a questo più moderno schema tributario, e facendo un passo indietro, si evidenzia con estrema sintesi, che il quadro ricostruttivo mostra un diverso sistema tributario caratterizzato, inizialmente, da forme impositive paracatastali. Quindi,

⁴⁰ Cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 187.

⁴¹ Sul pensiero e sul ruolo svolto da Ezio Vanoni, professore, politico e avvocato, nell’elaborazione della Carta Costituzionale e, in generale, nella politica fiscale dell’Italia dopo la seconda guerra mondiale, si rinvia agli scritti di E. DE MITA, *La funzione del tributo nel pensiero di E. Vanoni*, in Id., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, pp. 2-15; A. MAGLIULO, *Ezio Vanoni. La giustizia fiscale nell’economia di mercato*, Roma, 1991; F. FORTE, *Il pensiero di Ezio Vanoni sulla teoria e sulla politica dell’imposizione e degli scambi*, in AA.VV., *Studi in onore del Prof. Ezio Vanoni*, Milano, 1956, pp. 67-80 e G. VIGNA, *Ezio Vanoni: il sogno della giustizia fiscale*, Milano, 1992.

se per decenni, la gestione e l'applicazione dei tributi era esclusivo compito del Fisco⁴², nel nuovo ordinamento, muta il ruolo del contribuente, il cui onere non si risolve, esclusivamente, attraverso il pagamento dei tributi. Una seppur breve ricostruzione storica ed evolutiva del sistema tributario⁴³, dallo Stato di diritto agli anni che seguirono la seconda guerra mondiale, evidenzia un'iniziale ed intensa ingerenza accertativa da parte dello Stato, alla quale seguirono, l'incertezza normativa e l'eccessiva pressione fiscale, quest'ultima, a sua volta, fu causa di forte resistenza dei cittadini agli adempimenti⁴⁴. Con il tempo e nell'ambito della crescente consapevolezza del rapporto tributario come rapporto pubblico, e non privato, si ebbero i primi interventi legislativi che da una parte prevedevano gli obblighi strumentali di dichiarazione periodica dei redditi, e dall'altra, poteri amministrativi più penetranti da parte degli Uffici. In questo percorso evolutivo, i più importanti cambiamenti del sistema fiscale in materia di controllo e di accertamento, seguirono a loro volta, l'evolversi del concetto di ricchezza imponibile. Per secoli, laddove la ricchezza si identificava con il possesso di immobili, la tassazione del reddito netto avveniva attraverso sistemi catastali e su metodi automatici, e non era contemplata alcuna attività di controllo da parte dello Stato. Nonostante i mutamenti del quadro normativo, e, inoltre, l'influenza dei più evoluti ordinamenti tributari dei paesi europei, che erano, ormai, distanti da forme di tassazione di tipo forfettario, ma più inclini a criteri di maggiore effettività, il nostro sistema procedimentale, ancora per molto tempo, ha fatto ricorso a vecchie forme di controllo e di accertamento amministrativo. Infatti, questa prassi sarà abbandonata solo con legge delega n. 825 del 9 ottobre del 1971, che, nell'ambito della riforma fiscale, ha così disposto la determinazione e l'accertamento del reddito basato sulla tassazione sistematica del reddito effettivo, ed ha,

⁴² La dichiarazione dei redditi, già esistente dal 1864, poteva essere fatta una sola volta e confermata con il silenzio.

⁴³ Cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007. L'evoluzione inizia nel 1864, nel costituito Regno d'Italia, introducendo l'imposta reale di ricchezza mobile sul reddito netto, continuativo e rapportato a un anno; nel 1923, fu, poi, istituita l'imposta personale progressiva sul reddito. Solo a partire dal dopoguerra e alla fine del novecento, si arriva alla tassazione del consumo (IVA, imposta sul valore aggiunto, di origine comunitaria), sul patrimonio (ICI, imposta comunale sugli immobili), e sull'organizzazione produttiva (IRAP, imposta regionale sulle attività produttive).

⁴⁴ Per un quadro d'insieme dei presupposti storico-ideologici dell'ordinamento impositivo italiano, vedere F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007. pp. 19 e ss.

contemporaneamente, previsto controlli e accertamenti amministrativi più intesi⁴⁵. Fra i principali obiettivi perseguiti vi era, innanzitutto, l'assoggettamento dei contribuenti alla tassazione (del reddito effettivo)⁴⁶, disponendo uno schema impositivo nel quale tutti partecipavano al finanziamento delle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Da una lettura, maggiormente, critica della legge delega n. 825 del 1971⁴⁷ emerge, comunque, l'assenza di una precisa analisi degli aspetti che sono connessi ai mezzi istruttori, in particolare, le conseguenze per i soggetti sottoposti ai controlli, ed inoltre, il riferimento alla compromissione dei loro interessi⁴⁸, nonostante, si rilevi, nella legge in oggetto, il potenziamento sul piano istruttorio dei poteri amministrativi. In base al quadro normativo della legge delega del 1971, l'esercizio dei poteri istruttori appaiono fortificati, ed, inoltre, l'attribuzione di maggiore incisività all'azione degli Uffici, diretta conseguenza di detto potenziamento, era finalizzata a facilitare la determinazione della pretesa impositiva e l'individuazione dei contribuenti per

⁴⁵ Il sistema dell'autotassazione è stato introdotto dall'art. 17 della legge 2 dicembre 1975, n. 576.

⁴⁶ Rileva G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, con il termine " *effettivo* " vale a dire entità di consistenza meramente ipotetica, si intende vero, reale, in antitesi ad immaginario, illusorio.

⁴⁷ La disciplina dei poteri d'indagine contenuta nei decreti delegati della riforma tributaria mantiene la struttura previgente (gli artt. 48-52 della legge 19 giugno 1940, n. 762; artt. 33 e 35 della legge 7 gennaio 1929, n. 4; artt. 39-42 del T.U.I.D. 29 gennaio 1958, n. 645) , solo ampliando il novero dei poteri. Sono confermate le facoltà: di inviare questionari, intimando ai contribuenti di restituirli compilati; di invitare i contribuenti a comparire presso gli uffici; di richiedere a notai, procuratori del registro, conservatori dei registri immobiliari e altri pubblici ufficiali, copia degli atti presso dei essi depositati; di richiedere alle pubbliche amministrazioni, agli enti pubblici, alle società che svolgono riscossione, dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie; di invitare i contribuenti a presentare copia dei conti intrattenuti con gli istituti di credito, nel caso essi affermino l'esistenza di componenti negativi di reddito nei confronti degli istituti medesimi. Sono ampliati di molto i poteri di acquisizione dei documenti, di accedere nei locali destinati allo svolgimento di attività commerciali, e alle abitazioni dei contribuenti, di ispezionare i documenti reperiti nel corso degli accessi. Hanno subito, invece, modifiche restrittive il potere di controllo permanente presso gli uffici ed i locali di vendita dell'impresa; il potere di convocazione e di interrogatorio nei confronti di terzi. Le novità di rilievo riguardano i poteri degli uffici di: accedere presso gli studi professionali, di acquisire coattivamente i dati bancari, di effettuare perquisizioni personali e aprire coattivamente pieghi sigillati, borse, cassaforti, mobili, ripostigli e simili, di sequestrare scritture e documenti, di eseguire ricerche su autoveicoli e natanti, di accedere presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati nell'art 32, n. 5, del D.P.R. n. 600, per rilevare direttamente i dati e le notizie.

⁴⁸ Nella legge delega n. 825 del 1971, mancano principi e criteri normativi in materia di indagini, fatta eccezione ai riferimenti al segreto professionale ed al segreto bancario dell'art. 10, commi 2 e 12, e all'art. 11 relativi all'Amministrazione Finanziaria, per quanto riguarda i servizi di rilevazione della materia imponibile, la cooperazione della polizia tributaria all'accertamento, e la prevenzione e repressione delle violazioni tributarie.

prevenire e reprimere l'evasione. Le successive modifiche ed integrazioni⁴⁹, adeguandosi ai principi e criteri della legge delega, mostrarono uguale finalità⁵⁰. Si manifestò con il tempo una nuova emergenza, infatti, nella seconda metà degli anni '70, e nel decennio successivo, aumentò in modo incontrollato la spesa pubblica, e di conseguenza la necessità di acquisire nuove risorse, tale che, attraverso una copiosa e molto spesso disorganica produzione legislativa, si intensificarono gli adempimenti formali ed i poteri d'indagine, che avrebbero dovuto ricostruire in modo analitico la posizione dei contribuenti. Nell'ambito di questo quadro storico e normativo, pur rimanendo invariato il sistema tributario della riforma, l'ordinamento perse, comunque, di sistematicità, e, con il moltiplicarsi degli interventi normativi negli anni '90, per fronteggiare l'emergenza finanziaria del Paese, ed i frequenti fenomeni evasivi, si scelse di limitare le condizioni che garantivano la riservatezza dei contribuenti, all'interno dei procedimenti di recupero del gettito. Una prima inversione di rotta si verifica nello Statuto dei diritti del contribuente, legge 27 luglio 2000, n. 212, che, pur non apportando restrizioni e limitazioni al novero dei poteri istruttori, ed alla loro efficacia, ha introdotto alcune prescrizioni, una serie di limiti ed obblighi in capo all'Amministrazione finanziaria, riconoscendo, soprattutto, diritti a favore dei contribuenti, con la finalità prevalente di “ *dare attuazione ai diritti fondamentali del contribuente, tra i quali si ritiene di poter annoverare quelli alla informazione e all'assistenza... all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento* ”⁵¹. Dopo la riforma fiscale degli anni '70, la legislazione ricorse ad un uso indiscriminato di strumenti normativi, e da qui nacque l'esigenza di semplificare e razionalizzare la materia fiscale, ponendo al centro del nuovo sistema la collaborazione del cittadino- contribuente nel procedimento tributario⁵².

⁴⁹ Tra il 1971 e il 1973, il numero dei tributi fu sensibilmente ridotto, i tradizionali tributi reali sulla ricchezza mobiliare ed immobiliare (l'imposta di ricchezza mobile e quella sui terreni e sui fabbricati) furono assorbiti e restituiti dall'imposta personale e progressiva, IRPEF, e l'IRPEG, per la tassazione delle persone giuridiche. In luogo dell'imposta generale sull'entrata, era stata introdotta l'imposta sul valore aggiunto, IVA, secondo i dettati europei di armonizzazione.

⁵⁰ L'allargamento dei poteri istruttori, attraverso la previsione di nuovi strumenti, è presente anche nella legge n. 413 del 30 dicembre 1991, che si discosta, invece, dalla disciplina che ha riguardato le indagini bancarie e quelle nei confronti dei professionisti, di interesse del legislatore in sede di riforma e di interventi correttivi.

⁵¹ Cfr. Relazione ministeriale al disegno di legge, in *Fisco*, 1996, p. 7766.

⁵² Cfr. G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

Secondo lo spirito sotteso allo Statuto, il legislatore ha introdotto un sistema di regole diretta a riordinare il tessuto normativo, ed a stabilire un giusto equilibrio tra le esigenze del Fisco e la tutela delle posizioni giuridiche dei contribuenti⁵³. In questo ambito, si segnalano le disposizioni che fissano i criteri direttivi per l'esecuzioni di verifiche, che tendono a limitare le eventuali compromissioni dei diritti di libertà dei privati, prevedendo una prima forma generalizzata di confronto tra le parti, nella fase che precede l'emanazione dell'avviso di accertamento, in sede istruttoria.

3. Il ruolo centrale della fase istruttoria del procedimento tributario: autonomia funzionale del momento conoscitivo rispetto al momento impositivo.

La fase dell'istruttoria tributaria rientra nel procedimento d'imposizione, ed al suo interno si coordinano in modo funzionale diversi atti impositivi. Come anticipato, in precedenza, fin dall'inizio, gli studiosi del diritto tributario considerarono

⁵³ Gli uffici dovranno: informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a loro conoscenza da cui possa derivare l'irrogazione di una sanzione (art. 6, comma 2); evitare di richiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o di altre Amministrazioni (art. 6, comma 4); motivare tutti gli atti secondo quanto prescrive l'art. 3 della Legge n. 241 del 1990 / art. 7); informare i rapporti con il contribuente ai principi di buona fede e collaborazione; effettuare accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, solo sulla base di effettive esigenze di indagini e controllo sul posto e procedere, di norma durante gli orari di esercizio delle attività, con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle stesse attività (art. 12, comma 1); permanere presso la sede del contribuente per non più di trenta giorni lavorativi, salvo casi di particolare complessità delle indagini, casi individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio (art. 12, comma 5); ritornare presso la sede del contribuente solo per riscontrare eventuali osservazioni presentate dal medesimo, ovvero per altre specifiche ragioni, ma in quest'ultimo caso, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio(art. 12, comma 5); valutare le osservazioni e le richieste presentate dai contribuenti dopo la chiusura del processo verbale (art. 12, comma 7).

Inoltre, i contribuenti possono: chiedere che i documenti vengano analizzati presso l'ufficio di verificatori o presso lo studio del professionista(art. 12, comma 2); essere informati delle ragioni che hanno giustificato la verifica e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa innanzi le commissioni tributarie, e degli altri diritti e obblighi ad essi riferiti nel corso delle verifiche (art. 12, comma 2); rivolgersi al garante del contribuente, se ritengono che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge (art. 12, comma 6); comunicare, entro trenta giorni dal rilascio del processo verbale, osservazioni e richieste (art. 12, comma 5).

primario il ruolo dell'accertamento, rispetto all'intero fenomeno tributario⁵⁴. Con l'evolversi ed il delinarsi del nuovo sistema, secondo i meccanismi di autoliquidazione delle imposte, e attraverso il rilevamento di anomalie nell'attuazione del meccanismo autoliquidativo, la fase di accertamento, che corrisponde alla sede in cui si definisce la pretesa impositiva, perde il carattere tradizionale di necessarietà, fino a diventare fase eventuale, del procedimento d'imposizione. L'introduzione di un ordinamento fiscale di massa, fatto di regole di autodeterminazione delle imposte e di adempimento spontaneo, cambia, inoltre, il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria, la cui attività non è più diretta, esclusivamente, al recupero del gettito, ma anche, alla ricerca ed al controllo del corretto adempimento degli obblighi dei contribuenti.

Nel sistema tributario degli inizi degli anni '70 del secolo scorso viene adottato lo schema procedimentale, nel momento in cui si riconosce l'inadeguatezza dell'obbligazione tributaria ai rapporti tra Fisco e contribuenti, e sempre più numerosi e articolati sono i meccanismi impositivi che necessitano di un inquadramento sistematico. L'attività esercitata dall'Amministrazione finanziaria giunge alla concreta produzione dell'effetto finale che corrisponde alla realizzazione della pretesa impositiva, attraverso una serie coordinata di attività endo-procedimentali⁵⁵. Trattasi di un procedimento non unitario, ma più precisamente di diverse procedure d'imposizione.

Gli studi rivolti alla definizione del momento in cui ha origine l'obbligazione d'imposta, argomento, tra l'altro, centrale nel dibattito tra i sostenitori della teoria dichiarativa e di quella costitutiva⁵⁶, tende a diminuire con il crescente interesse rivolto alla ricostruzione in termini procedimentali dell'azione impositiva. In dottrina sono emerse numerose considerazioni sulla nozione di procedimento tributario, in ordine alle sue peculiarità e differenze rispetto al generale procedimento amministrativo. Le considerazioni in merito al modello

⁵⁴ In A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, si legge che anche negli studi più recenti della dottrina tributaristica l'accertamento ha "mantenuto la centralità che aveva quando veniva visto in funzione della liquidazione dell'obbligazione tributaria. In essi tuttavia si procede con maggiore rispetto della multiforme realtà, con maggiore riconoscimento della funzione pubblicistica e con miglior coscienza della variabilità, eventualità e parzialità degli schemi".

⁵⁵ Cfr. P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2007; cit. p. 44.

⁵⁶ Come è noto,

procedimentale, che si svilupparono con immediatezza, furono in seguito ampliate, dall'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁷. La natura procedimentale della fase di attuazione della norma tributaria è stata, in parte criticata, per il suo contenuto più limitato, rispetto ai generali poteri amministrativi, in quanto in essa è assente la discrezionalità, tipica dell'azione amministrativa. La problematica in ordine alla discrezionalità dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, per alcuni aspetti, è stata, precedentemente, introdotta nella trattazione degli interessi coinvolti nel procedimento tributario, che sono, infatti, oggetto di comparazione e valutazione dell'Autorità fiscale nella fase di indirizzo ed in quella di conoscenza. In queste sedi, operando delle scelte, non può escludersi del tutto nell'azione amministrativa finanziaria, tale carattere. Possono respingersi le argomentazioni contrarie all'adozione del modello procedimentale nel sistema impositivo, attraverso la considerazione che il procedimento resta tale, anche senza l'esercizio di poteri discrezionali da parte dell'Autorità fiscale, in quanto, la qualificazione procedimentale di un insieme di atti non dipende dalla loro natura, ma dal nesso funzionale unitario, che li collega. Se si guarda con occhio attento all'evoluzione legislativa del tributo, ai poteri amministrativi impositivi ed al determinarsi del presupposto dell'imposta in un momento antecedente, muta l'originaria centralità dell'obbligazione tributaria. In base a queste elementi che, secondo buona parte della dottrina, nasce e si sviluppa la teoria costitutiva, che collega la nascita dell'obbligazione alla dichiarazione o all'accertamento, e non più al presupposto, come indicato, di contro, dai sostenitori della contrapposta teoria dichiarativa⁵⁸.

⁵⁷ Secondo la dottrina prevalente, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è riconducibile al *genus* del procedimento amministrativo, si fa riferimento ad alcuni autori, E. ALLORIO, *Diritto Processuale*, Torino, 1962; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2011; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011; F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965; C. GLENDI, *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.*, 1986; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, Torino, 1987.

⁵⁸ Alla luce delle nuove considerazioni della disciplina tributaria, sull'impostazione prettamente amministrativa della materia, che considera in modo particolare l'atto di accertamento quale atto autoritativo, di indicazione dell'imposta e dell'imponibile e della motivazione, determina il nascere dell'obbligazione tributaria. Per lungo tempo il dibattito dottrinale in materia tributaria ha avuto ad oggetto la contrapposizione delle due teorie, quella dichiarativa e quella costitutiva della obbligazione tributaria.

Si caratterizza, nei moderni sistemi fiscali, la distinzione tra l'attività di controllo e conoscitiva da quella di accertamento e di indirizzo, tale che, anche quando l'atto ispettivo costituisce fondamento di un atto impositivo, non si confonde con quest'ultimo. Il procedimento ispettivo, autonomo rispetto a quello impositivo, è finalizzato all'acquisizione di scienza che potrà poi inserirsi in un procedimento di imposizione. Questa opinione ha la sua origine nella nuova e più complessa disciplina dell'istruttoria tributaria, che, grazie progressiva evoluzione del procedimento impositivo verso forme partecipative dei privati- contribuenti, è finalizzata a garantire, nell'interesse pubblico, maggiore credibilità al sistema, non solo mediante il recupero della ricchezza e la repressione del fenomeno evasivo, ma attraverso il fedele adempimento del contribuente, in una nuova ottica di collaborazione⁵⁹.

Non esiste una specifica tutela giurisdizionale degli atti istruttori, non rientrando nel *genus* di atti impugnabili *ex art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992*. Secondo l'impostazione tradizionale, nell'ordinamento tributario, l'atto endoprocedimentale⁶⁰ non è considerato autonomamente impugnabile, in quanto gli eventuali vizi possono essere eccepiti esclusivamente in sede di impugnazione del provvedimento successivo. Il provvedimento tributario conoscitivo, invece, non essendo destinato necessariamente a sfociare in un provvedimento di accertamento, necessita di una tutela diretta ed immediata. Dunque, l'analisi affronta la problematica connessa alla tutela giurisdizionale delle indagini tributarie, nell'intento di verificare l'esistenza di strumenti diretti di tutela, nel caso di vizi della fase istruttoria, ed, inoltre, nell'individuazione dei limiti in cui detti vizi possono essere sollevati attraverso l'impugnazione degli *atti autonomamente impugnabili*.

⁵⁹ F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria (Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011)*, in *Dir. e prat. trib.*, 3/2011.

⁶⁰ Gli atti endoprocedimentali producono l'effetto di far sorgere l'obbligo per un determinato soggetto di aprire un procedimento o di emanare un provvedimento.

Capitolo secondo

Le fonti del procedimento tributario

1. La disciplina dei procedimenti tributari: legge n. 241 del 1990, in tema di procedimenti amministrativi, e Statuto dei diritti del contribuente, legge n. 212 del 2000. – 1a. Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ai sensi dell’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. – 1b. Il procedimento tributario quale species del più generale procedimento amministrativo: i principi generali dell’attività amministrativa e la non applicabilità di alcune norme al diritto tributario. 2. Garanzie costituzionali e integrazione giuridica europea: il giusto procedimento ed il diritto di difesa. 3. Trattati Ue e Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell’Uomo. 4. Il ruolo fondamentale della Corte di Giustizia della Comunità Europea, nell’elaborazione dei principi dell’ordinamento comunitario.

1. La disciplina dei procedimenti tributari: legge n. 241 del 1990, in tema di procedimenti amministrativi, e Statuto dei diritti del contribuente, legge n. 212 del 2000.

In questo capitolo, dedicato alle fonti del procedimento tributario, si osserva l’attività dell’Amministrazione Finanziaria orientata all’attuazione della norma tributaria. Più precisamente, l’analisi è rivolta alla concreta applicazione del tributo, che si realizza attraverso una serie di atti del contribuente e dell’Amministrazione stessa, che sono funzionali all’acquisizione delle somme dovute. L’insieme degli atti tipici di questa fase si riconduce allo schema del “procedimento”⁶¹, la cui adozione, come già anticipato, risale agli anni ’70, quando

⁶¹ I primi studi in tema di procedimento in materia tributaria sono stati compiuti da F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell’imposta generale sull’entrata*, Napoli, 1965,

nella disciplina tributaria emerge la complessità delle modalità di attuazione delle norme impositive, ed in conseguenza, la pluralità di situazioni giuridiche attive e passive, che si determinano in capo a soggetti diversi.

Il procedimento tributario costituisce una *species* di quello amministrativo, e svolge una funzione di interesse pubblico. Le norme e le regole sul procedimento tributario si traggono in specifici testi normativi, come il D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di accertamento delle imposte sui redditi; il D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di accertamento dell'Iva; il D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, in tema di riscossione; il D.p.r. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni. La disciplina più completa si rinviene, prevalentemente, nella legge 7 agosto 1990, n. 241⁶², in tema di procedimenti amministrativi, e nello Statuto dei diritti del contribuente, legge 27 luglio 2000, n. 212.

I procedimenti tributari non sono uguali per tutti i tributi, ed, inoltre, possono comportarsi in modo diverso a seconda delle circostanze (ad es. se vi è stato un adempimento spontaneo). Nell'impossibilità di delineare una sequenza di atti valida per ogni tipo di tributo⁶³, si utilizza una struttura- tipo, che all'interno del procedimento tributario, come in quello amministrativo, si articola in diverse fasi. La prima è quella dell'iniziativa, corrispondente al momento propulsivo del procedimento. Nella struttura generale, il contribuente presenta una dichiarazione, e l'Amministrazione procederà al relativo controllo; qualora, svolta l'attività d'indagine, si rilevino irregolarità, sarà, in conseguenza, emesso un avviso di

che considera il procedimento come lo strumento che lega i momenti giuridici di una stessa vicenda impositiva. In seguito, G. A. MICHELL, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1967; id., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1974. Vedere anche L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, l'Autore analizza il procedimento di attuazione della norma tributaria partendo proprio dagli insegnamenti in tema di Gian Antonio Micheli.

⁶² Modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15 e dalla legge 14 maggio 2005, n. 80, che hanno ampliato il novero dei principi che regolano l'attività amministrativa. Con la legge 241/1990 il legislatore, pur lasciando ampio margine di discrezionalità, ha definito i criteri essenziali ai quali deve attenersi la P.A., nello svolgimento dei propri compiti, conformando l'azione amministrativa ai precetti costituzionali.

⁶³ La sequenza di atti che compongono il procedimento tributario è a " struttura variabile", L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.* 2009, cit. p. 58 osserva " non vi è uno schema predefinito nel procedimento tributario ma ogni singola fase, che in ipotesi si presenta come possibile, rimane sempre eventuale perché non è detto che si verifichi necessariamente, che nell'ambito del procedimento possono prender vita diversi ed eventuali sub procedimenti ad iniziativa del Fisco o dei soggetti passivi; che non vi è un ordine preciso, una sequenza prestabilita, degli atti che si devono configurare affinché si possa parlare di procedimento di imposizione".

accertamento. Possono, peraltro, verificarsi ipotesi di inadempimento del contribuente, in cui l'Amministrazione Finanziaria eserciterà i suoi poteri di controllo, per acquisire prove della violazione commessa.

Nella fase dell'istruttoria, infatti, l'attività degli Uffici può essere limitata al riscontro della correttezza formale del contenuto della dichiarazione e degli adempimenti, o contemplare l'esercizio di ulteriori poteri, come richiesta di documenti, accessi, ispezioni, verifiche, ecc.. Al termine di questa fase, può giungersi alla sostanziale definizione del provvedimento impositivo, nel momento dell'accertamento del tributo. L'ultima fase del procedimento è quella esecutiva, ovvero, la fase della riscossione.

La legge sul procedimento amministrativo, legge n. 241 del 1990 (modificata dalle leggi nn. 15 e 80 del 2005 e n. 69 del 2009, nonché dal D.L. n. 5 del 2012)⁶⁴, ha definito i principi di efficacia, economicità, pubblicità, e trasparenza dell'attività degli organi amministrativi, nonché il rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario. Nel duplice intento di garantire il *buon andamento e l'imparzialità* della Pubblica Amministrazione, e di snellire e accelerare l'*iter* procedimentale, ha predisposto un innovativo sistema di norme, ed ha avuto un ruolo fondamentale nella nuova disciplina dei rapporti tra Stato- cittadini, non più di tipo solo autoritativo, ma anche collaborativo, con riflessi nel settore tributario. Lo Statuto dei diritti del contribuente, che è stato approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212, contiene disposizioni generali, già contemplate dalla legge n. 241 del 1990, ma per alcune specificità e differenti regolamentazioni di determinati istituti⁶⁵, ha arricchito il procedimento tributario di principi fondamentali, laddove non potevano desumersi o estendersi, per effetto, anche, di specifici limiti, dalla disciplina amministrativa. Richiamando a mero titolo esemplificativo, alcune norme dello Statuto, che saranno oggetto di trattazione più articolata, nel proseguo del presente lavoro, può rilevarsi il significativo apporto della legge in ordine alla

⁶⁴ Cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1252 e ss.

⁶⁵ Ricca è la dottrina in merito, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI- A. FEDELE, Milano, 2005; AA. VV., *Lo Statuto dei contribuenti*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004. In ultimo, si sottolinea l'ampia trattazione in ordine ai riflessi dello Statuto nella materia tributaria, nel decennio successivo dalla sua adozione, con riferimento all'applicazione dei principi in esso contenuti e delle garanzie, che sono state introdotte nella legge, AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012.

collaborazione tra le parti del rapporto d'imposta. Gli artt. 5 e 6 dello Statuto, infatti, introducono il principio di informazione e trasparenza, ed inoltre, di effettiva conoscenza degli atti, e di semplificazione. Stabilendo, in questo modo, un vero e proprio dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria verso il contribuente, e l'obbligo, inoltre, di garantire la conoscenza degli atti impositivi e di determinati fatti o circostanze utili al contribuente, lo Statuto consente a quest'ultimo di produrre documenti e fornire informazioni, prima di procedere ad iscrizione a ruolo di tributi derivanti dalla dichiarazione. L'art. 7 introduce il principio di motivazione, richiamando solo una parte dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990, laddove esclude il riferimento alle risultanze dell'istruttoria.

Come argomentato da buona parte della dottrina, tale esclusione è motivata dalla differente natura vincolata dell'atto impositivo, che non necessita di un'istruttoria in senso tecnico⁶⁶. Tra l'altro, distaccandosi dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, la legge ha previsto la motivazione *per relationem*. Questa regola trova nel sistema tributario la sua *ratio* nell'assenza, in via generale, degli istituti partecipativi, del contraddittorio obbligatorio, del diritto di accesso e della comunicazione di avvio di procedimento, come previsti invece in quello amministrativo, così da non consentire al contribuente di conoscere il contenuto degli atti istruttori, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento. Sulla partecipazione si tornerà più avanti, in questa parte l'analisi si limita a richiamare alcuni articoli dello Statuto, che riguardano, in particolare, la *collaborazione e buona fede*, principi a cui è informato il rapporto tra Fisco e contribuente, ai sensi dell'art. 10, e la forma di contraddittorio endo- procedimentale, che il comma 7 dell'art. 12 prevede al termine delle verifiche.

1a. Il procedimento tributario quale species del più generale procedimento amministrativo: i principi generali dell'attività amministrativa e la non applicabilità di alcune norme al diritto tributario.

⁶⁶ L'obbligo di motivazione dell'art. 7 dello Statuto è stato analizzato da molti Autori, F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione nel pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001; A. VOGLINO, *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. trib.*, 2001; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in " *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI- A. FEDELE, Milano, 2005.

L'inquadramento procedimentale della materia tributaria non è stato, da subito, completamente accolto, ed, pertanto, una volta superata tale difficoltà si è tanto discusso in merito alla piena estensibilità, della legge sul procedimento amministrativo, n. 241, che entrata in vigore nel 1990, è stata poi integrata dalla legge n. 15 del 2005(e dalla legge n. 69/2009), al settore impositivo⁶⁷. Alcuni Autori, in base alla natura meramente eventuale dell'atto impositivo, contestano l'adottabilità dello schema procedimentale alla materia tributaria⁶⁸. I principi e le norme contenuti nella legge sul procedimento amministrativo, essendo in astratto applicabili a tutte le attività amministrative, hanno attuazione anche nel diritto tributario, ma la stessa legge prevede esplicite esclusioni, in questa materia, soprattutto per quanto riguarda le norme in tema di partecipazione e di accesso agli atti. In dottrina, si sono sviluppate diverse concezioni, si segnala, da una parte, l'opinione di chi ammette la generale applicabilità della legge, fatta eccezione per le specifiche esclusioni⁶⁹, e dall'altra, chi, invece, sostiene l'estraneità del procedimento tributario rispetto ai principi propri di quello amministrativo⁷⁰. La scelta dello schema procedimentale è attribuibile alla varietà e fungibilità di moduli di applicazione dei tributi, ed alla pluralità di situazioni giuridiche in capo a soggetti diversi, tale da risultare particolarmente complessa. Il modello adottato ha consentito il collegamento dei singoli atti impositivi, coordinandoli in modo funzionale verso il risultato finale. Da subito, sono apparse evidenti le differenze tra il procedimento tributario e quello amministrativo.

⁶⁷ In proposito, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011.

⁶⁸ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

⁶⁹ Vedere, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento amministrativo" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2007.

⁷⁰ Questa l'opinione di alcuni autori, S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004; A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006. Posizione intermedia, in base alla quale, di volta in volta è necessario valutare l'applicabilità alla materia tributaria di principi contenuti nella legge n. 241/1990, ved. L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009; id., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, in cui si legge " *esistono non poche difficoltà ad una diretta applicabilità della L. n. 241/1990 ai procedimenti tributari. E ciò per alcune ragioni riconducibili principalmente alle caratteristiche strutturali dei procedimenti regolati dalle norme fiscali*".

Mettendo in luce alcune peculiarità dei procedimenti tributari, tra cui le molteplici attività dei soggetti attivi e passivi del rapporto d'imposta, e poi la mancanza di una ordinata sequenza⁷¹, risulta non sempre agevole e opportuno applicare la disciplina amministrativa, anche a questi procedimenti. Mentre la natura della funzione è vincolata, la legge amministrativa sul procedimento nasce proprio per la regolamentazione di un procedimento discrezionale. Nel procedimento tributario vi è una oggettiva difficoltà di definire i momenti strutturali del procedimento tributario, infatti, secondo alcune impostazioni, il momento di avvio coincide con la realizzazione del presupposto d'imposta, mentre, per altre, si realizza nella presentazione della dichiarazione, ed ancora, nell'esercizio dei poteri istruttori. Altrettanti dubbi, suscita la fase finale del procedimento, che può considerarsi coincidente con l'emanazione dell'atto impositivo, oppure, in considerazione dell'ipotesi in cui l'atto sia stato emesso e poi impugnato dinanzi al giudice tributario, concludersi solo dopo la chiusura della fase processuale. Secondo il dettato della legge in tema di procedimento amministrativo, alla materia tributaria non si applicano le norme che prevedono la partecipazione del cittadino al procedimento, per espressa divieto dell'art. 13, né le norme che riguardano il diritto di accesso, come sancito all'art. 24. Nella fase istruttoria del procedimento la disciplina amministrativa prevede il diritto di partecipare, ai sensi dell'art. 10 della legge n. 241/1990, ovvero di prendere visione degli atti e di presentare memorie scritte e documenti che l'amministrazione ha il dovere di valutare se pertinenti all'oggetto del procedimento⁷². Nel diritto tributario, invece, il diritto all'informazione del contribuente è sancito in diverse norme, già brevemente richiamate, innanzitutto, all'art. 5 dello Statuto dei diritti del

⁷¹ Per la varietà dei procedimenti tributari è spesso difficile individuare il momento di avvio e di chiusura del procedimento, e le previsioni normative non sempre omogenee impediscono la definizione di uno schema procedimentale valido per tutti i tributi. Su questo punto G. A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1974; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1971, cit. p. 441 osserva che "gli schemi di attuazione di molti tributi non potrebbero, senza forzature, essere ridotti allo svolgimento di un unico procedimento amministrativo".

⁷² Secondo la dottrina amministrativa ha il fondamento costituzionale nell'esplicazione del principio di informazione, non solo dell'art. 21, ma anche in tutti i principi cui essa è ispirata, che assolvono una funzione strumentale a quella di informazione, e negli artt. 97 e 98, secondo i quali l'amministrazione è al servizio dei cittadini e quest'ultimi devono sempre essere a conoscenza del suo operato. In tema, C. GIURDANELLA- C. PUZZO, *L'accesso ai documenti amministrativi*, Milano, 2010; M. S. GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1981.

contribuente⁷³, ed all'art. 6 della stessa legge, in cui è contenuto l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di assicurare al contribuente la conoscenza degli atti a lui destinati attraverso il rispetto delle regole sulla comunicazione. Si impone, dunque, di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a conoscenza dell'Amministrazione dai quali possa derivargli il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione. Inoltre all'art. 7 della legge n. 212 del 2000, è disposto che l'Amministrazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno condotto all'emissione dell'atto di accertamento, e deve essere allegato l'atto a cui si fa riferimento. Nel procedimento tributario non è presente una forma generalizzata ed obbligatoria di dialogo tra contribuente ed Amministrazione, fatta eccezione per la fattispecie conclusiva delle fase istruttoria di verifica in cui si trova una forma di contraddittorio anticipato tra le parti, attraverso la consegna al contribuente del processo verbale di constatazione, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. La partecipazione alla fase procedimentale consente al contribuente di conoscere tutti gli elementi che influiscono nella sua sfera giuridica, tale che, in seguito a verifica compiuta nei confronti del contribuente, l'assenza di contraddittorio, inficia la legittimità dell'atto di accertamento emesso sulla base dei risultati del controllo, per violazione dell' art. 12, VII comma⁷⁴.

1b. Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si ritiene opportuno dedicare un intero paragrafo al tema delle garanzie e dei diritti del contribuente contenuto nella norma del'art. 12 dello Statuto. Nel nuovo contesto dei rapporti che intercorrono tra il contribuente e gli organi dell'Amministrazione Finanziaria, il legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente all'art. 12, ha regolamentato gli strumenti di tutela del contribuente nel corso dell'attività ispettiva, disciplinando i diritti e le garanzie del privato

⁷³ Vedere M. BRUZZONE, *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corr. trib.*, 2000.

⁷⁴ Si rinvia al *Processo verbale di constatazione*

sottoposto a verifiche fiscali. Tale disposizione ha origine nell'intento principale di tutelare il soggetto inquisito, per i pregiudizi che può subire dall'esercizio dei poteri istruttori, in parte, riconoscendo al contribuente una serie di diritti ed, in altra parte, limitando l'operatività dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica, nell'ambito di un confronto tra le parti del rapporto di imposta secondo il principio di collaborazione e buona fede⁷⁵. Espressamente la disposizione in esame fa riferimento a “ *diritti*” e “ *garanzie*”, mentre i primi concernono l'informazione del contribuente su alcuni aspetti della verifica, come la possibilità di ottenere che le ispezioni avvengano fuori dai locali, di rivolgersi al garante, se la verifica si è svolta in modi non conformi alla legge, e con riferimento alla facoltà di presentare rilievi e osservazioni al termine delle operazioni di indagine. Le garanzie, invece, a cui si riferisce la norma, corrispondono, d'altro canto, alle restrizioni di esercizio dei poteri istruttori degli organi competenti, sono frutto di considerazioni, probabilmente, accolte dal legislatore dello Statuto che ha cercato di porre un freno e tutelare il contribuente contro l'intensificarsi dei poteri istruttori, nel contesto del sistema fiscale del tempo. Rinviando ad una trattazione più avanzata in merito alle problematiche connesse all'art. 12 dello Statuto, ci si limita in queste pagine, all'analisi delle singole previsioni dei sette commi di cui si compone questo articolo. Al primo comma, l'art. 12, prevede che “ *Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*”, limitando e legittimando, così, l'operato degli organi ispettivi, attraverso una valutazione delle effettive esigenze, ed integrando, inoltre, le previsioni delle leggi d'imposta che non contemplano limiti allo svolgimento dell'attività di controllo⁷⁶. Infatti, le singole disposizioni normative consentono agli uffici di procedere all'esecuzione degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche “ *per l'adempimento dei loro*

⁷⁵ Le disposizioni contenute nell'art. 12 dello Statuto, costituiscono, “ *principi generali dell'ordinamento tributario*”, come sancito all'art.1, comma1, della L. 212/2000. S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA. VV. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004, p. 125 ss.,

⁷⁶ Vedere F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992.

compiti”⁷⁷. Nella circolare 17 agosto 2000, n. 250400, recante “ Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”, il Comando Generale della Guardia di finanza, ha precisato che l’intervento ispettivo è giustificato da “ *effettive esigenze*” nell’ipotesi di necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, e di effettuare rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente⁷⁸. La seconda parte del comma 1, regola le modalità di esecuzione dell’attività ispettiva, al fine di limitare i disagi che l’attività ispettiva può causare all’attività economica, e stabilisce che gli accessi e le verifiche “ *si svolgano, salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*”. Dello stesso tenore è la disposizione del III comma, che riconosce la facoltà del contribuente di chiedere che “ *l’esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell’ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste e rappresenta*”, lasciando, comunque, un margine di discrezionalità ai verificatori di svolgere il controllo in luoghi diversi dalla sede di esercizio dell’attività

⁷⁷ Art. 32 del D.p.r. n. 600 del 1973 e art. 51 del D.p.r. n. 633 del 1972. L’art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972 sancisce che l’accesso presso i locali adibiti all’esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali sia disposto al fine di “ *procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento dell’imposta e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni*”.

⁷⁸ Come nel caso delle verificazioni dirette che mirano a:

- riscontrare l’esistenza e l’esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili;
- quantificare le giacenze di magazzino;
- operare controlli di cassa;
- riscontrare sul posto ed identificare i lavoratori dipendenti;
- effettuare ogni altro riscontro della gestione ispezionata avendo punti di riferimento e confronto, da un lato, i documenti e le scritture contabili e , dall’altro, la realtà fattuale dell’impresa.

O di altre rilevazioni concernenti:

- la misurazione del consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione;
- la resa lavorativa media del personale impiegato;
- il riscontro dei listini prezzi;
- il calcolo dei consumi di materiali necessari ai processi produttivi;
- l’acquisizione dei dati strutturali posti a base degli studi di settore;
- ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell’effettiva dimensione dell’attività oggetto di controllo.

Detta circolare del Comando Generale della Guardia di finanza prevede che “ *in tutti i casi in cui tali requisiti difettino, le finalità ispettive saranno comunque perseguite facendo ricorso agli altri poteri istruttori conferiti dalle leggi d’imposta che non comportano l’effettuazione di accessi(convocazioni in ufficio; invio di questionari; richieste di dati e notizie agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici ed alle società di assicurazione o che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi; inviti ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti)*”

controllata⁷⁹. La previsione del secondo comma dell'art. 12 assume grande significato nell'intento di favorire la dialettica tra l'organo tributario e il contribuente, stabilendo il diritto di quest'ultimo a conoscere le ragioni che hanno giustificato la verifica fiscale⁸⁰. Su questo tema parte della dottrina è intervenuta sottolineando l'esigenza di dare valore a questa disposizione esigendo una esposizione giustificatrice puntuale e dettagliata dell'intervento ispettivo nei confronti di un determinato contribuente. Partendo dall'obbligo di rispondere alle richieste dei verificatori, lo Statuto considera, inoltre, la possibilità per il contribuente di formulare rilievi ed osservazioni, attraverso la disposizione del IV comma dell'articolo, che si sta esaminando, in cui si legge che “ *Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*”, che, opportunamente, va coordinato con il successivo VI comma, laddove consente di rivolgersi “ *anche*” al Garante, nel caso in cui il contribuente rilevi vizi di legittimità del comportamento dei verificatori. Dalla locuzione “ *anche*” si evince l'esistenza di ulteriori strumenti di tutela, che devono sussistere in base alla titolarità di diritti del contribuente, e dei doveri in capo agli uffici impositori⁸¹. La previsione del V comma, tale che “ *La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del*

⁷⁹ Al riguardo la dottrina ha evidenziato che la disposizione in esame non riconosce al contribuente un vero e proprio diritto, laddove lascia ai verificatori il compito di valutare l'opportunità di effettuare il controllo in un luogo diverso dalla sede del soggetto ispezionato. Vedere L. MAGISTRO, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2000.

⁸⁰ Osserva F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007, che tale disposizione, pur garantendo a ciascun soggetto sottoposto a controllo il diritto di informazione, quale corollario dei principi di collaborazione e buona fede tra Fisco e contribuente, è ancora ben lontano dai meccanismi previsti in altri Paesi europei che prevedono un “avviso preventivo” all'interessato in ordine ad un'attività di verifica da eseguirsi nei suoi confronti.

⁸¹ Secondo S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004; osserva, inoltre, G. NANULA, *La competenza del Garante del contribuente, in il fisco*, 2003, che la disposizione del comma 6 dell'art. 12 dello Statuto, “ *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*”, che detta esclusivamente regole procedurali attraverso le quali debba svolgersi l'attività di verifica, consente al Garante di controllare che l'Amministrazione Finanziaria, in sede di verifica fiscale, osservi le modalità procedurali (accessi effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo, osservanza dell'ordinario orario di esercizio dell'attività controllata, modalità esecutive tali da arrecare la minore turbativa all'attività stessa, informazione al contribuente sulle ragioni che abbiano determinato la verifica e sull'oggetto che lo riguarda, facoltà del contribuente di farsi assistere da un professionista, possibilità per il contribuente di richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori), ma non lo abilita alla valutazione della fondatezza della verifica.

contribuente, non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio", è stata oggetto di diverse interpretazioni, a causa della sua formulazione imprecisa. Da una parte, secondo l'interpretazione letterale della disposizione, si ammette che la limitazione temporale, contenuta nella norma, si riferisce solo alle giornate lavorative, in cui si realizza la presenza dei verificatori presso la sede del soggetto controllato, escludendo, in questo modo, i giorni di sospensione e quelli in cui le operazioni si svolgono presso gli uffici dei verificatori. Altra interpretazione, invece, considera secondo un termine più ampio, la durata dell'attività di verifica. Continua il quinto comma, stabilendo 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*". In ultimo, il VII comma, che, richiamato più volte, è stato introdotto dal legislatore nell'intento di creare una forma generalizzata di partecipazione del contribuente in sede di verifica nei suoi confronti, offrendogli un adeguato strumento di garanzia. La previsione dell'ultimo comma statuisce 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*". In questa disposizione si fa menzione del *principio di cooperazione*, strettamente legato a quello di collaborazione tra Fisco e contribuente, *ex art. 10 comma 1 della medesima legge*⁸². In base alla disposizione del VII comma, il contribuente, sottoposto ad ispezione, prende parte al procedimento tributario, ed in questa sede è in grado di tutelare i propri interessi,

⁸² Cfr S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, cit. p. 132, " *Il concetto di collaborazione presenta, tuttavia, una latitudine più ampia rispetto a quello di cooperazione. Collaborazione esprime la partecipazione allo svolgimento di un'attività a prescindere dal conseguimento di un fine. Sia la collaborazione che la cooperazione non escludono il contrasto d'interessi ma richiedono l'assenza di un'attività di intralcio di una parte verso l'altra*".

in seguito al rilascio del processo verbale di constatazione, che deve dar conto delle modalità di svolgimento dell'attività ispettiva, attraverso i riscontri effettuati le rilevazioni eseguite ed i risultati conseguiti, entro il termine di sessanta giorni⁸³. Così facendo, la norma genera una sorta di paralisi temporanea del potere di accertamento⁸⁴, nel corso della fase che segue la conclusione della verifica e che precede l'emissione dell'avviso di accertamento, attribuendo, inoltre, al contribuente una posizione attiva nel procedimento tributario, consentendogli di collaborare fattivamente. Tale partecipazione è, comunque, limitata dalla stessa norma, per “ *particolare e motivata urgenza*”, ovvero, quando c'è fondato pericolo per gli interessi del Fisco, può comprimersi il diritto riconosciuto al contribuente di partecipare, ma salvo queste ipotesi la violazione della norma da parte degli operatori, determina l'illegittimità dell'atto, e l'annullamento da parte del giudice tributario⁸⁵. Alla luce della compiuta analisi di questo articolo, emerge una previsione non ancora generale, ma incerta e frammentaria, in merito alla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento⁸⁶. Impedendo la notifica dell'atto tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria, se non sono decorsi i sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, evidenzia l'importanza delle osservazioni e delle istanze del contribuente che devono essere valutate dall'Amministrazione. Nulla è, però, disposto sulle conseguenze del mancato rispetto di detto termine, e su questo argomento è intervenuta, anche di recente, la Suprema Corte di Cassazione, sentenza 11 marzo

⁸³ Cfr F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007, cit. p. 293 “ *La norma regola così un diritto del contribuente a partecipare al procedimento di accertamento, al quale corrispondono due obblighi d'ufficio: attendere il decorso del termine dilatorio (sessanta giorni) previsto per l'emanazione dell'avviso di accertamento e valutare le osservazioni (eventualmente) espresse dal contribuente . Il fine del legislatore- manifesto e condivisibile – consiste, quindi, nel “ costringere” l'ufficio ad un'attività di lettura critica del processo verbale e, se del caso, ad intervenire fattivamente nell'integrazione delle risultanze acquisite, anche sulla base di eventuali input forniti dal contribuente*”.

⁸⁴ Vedere, P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011; A. VANNINI, *La nullità dell'avviso di accertamento emesso entro i 60 giorni dalla notifica del p.v.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 2011.

⁸⁵ Sul punto, G. ANTICO- V. FUSCONI, *Il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, in il fisco*, 2003.

⁸⁶ Secondo C. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE; Milano, 2005, cit. p. 670 “ *lo Statuto del contribuente non ha mostrato l'auspicato coraggio sancendo un diritto generale alla partecipazione al procedimento di accertamento, ma si è limitato a prevedere una nuova forma di partecipazione in senso proprio, per le ipotesi di verifiche presso il contribuente...Il quadro della partecipazione al procedimento di accertamento tributario continua a d essere frammentario, in quanto caratterizzato da alcune episodiche discipline*”.

2011, n. 6088, stabilendo che “ ai sensi del combinato disposto di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12, 7° comma, e alla l. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21- septies, l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni, da parte degli organi di controllo, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi- ivi compresi quelli dell’Amministrazione Finanziaria-, tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull’urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione.”I giudici di legittimità hanno analizzato il tenore letterale dell’art. 12, VII comma, sancendo, in ultimo, che il termini “ ivi” indicato è diretto a garantire al contribuente la possibilità di collaborare con l’Amministrazione, prima che emetta l’avviso di accertamento, ed il mancato rispetto del termine di 60 giorni determina l’illegittimità dell’accertamento, in quanto sacrifica un diritto riconosciuto dalla legge al privato⁸⁷.

2. Garanzie costituzionali e integrazione giuridica europea: il giusto procedimento ed il diritto di difesa.

⁸⁷ Da ultimo si veda Cass., 15 marzo 2011, n. 6088, in cui la Corte interpreta in senso favorevole al contribuente le garanzie previste dallo Statuto dei diritti del contribuente, art. 12, comma 7, dopo la fase di controllo. Hanno stabilito i giudici che l’atto impositivo notificato prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla redazione del verbale a seguito di un controllo è nullo a prescindere dal tipo di verbale prodotto. Si tratta, inoltre, di un termine perentorio, e non ordinatorio come vorrebbe l’Ufficio, ed il mancato rispetto comporta la nullità dell’atto stesso. In dottrina: A. VANNINI, *La nullità dell’avviso di accertamento emesso entro i 60 giorni dalla notificazione del p.v.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 2011; P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all’art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011; A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione dell’art 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e illegittimità dell’accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Boll. trib.*, 2010; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, 2010; A. CISELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc: legittimità costituzionale*, in *Fisco*, 2009; A. MAGLIARO, *La violazione del principio del contraddittorio anticipato previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente: l’annullabilità dell’atto di accertamento*, in *Giust. Trib.*, 2009; F. COLI, *Sull’invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell’art. 12, 7° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009; V. FUSCONI- G. ANTICO, *Accertamento anticipato: la motivazione è vincente*, in *Boll. trib.*, 2009; A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009; G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006; F. A. CIMINO, *L’avviso di accertamento emanato prima del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2009.

Rimanendo nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, quale fonte procedimentale del sistema tributario, è opportuno analizzare, seppur a grandi linee, il richiamo del primo articolo di detta legge alla Costituzione, in modo esplicito agli articoli 3, 23, 53 e 97⁸⁸. Le disposizioni contenute nello Statuto del contribuente, emanate in attuazione di detti articoli della Costituzione, costituiscono, a norma del suo art. 1, comma 1, *principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate espressamente e mai da leggi speciali*. Questo vuol dire che tali principi sono immediatamente applicabili e che la loro modifica può avvenire in casi eccezionali e solo con legge ordinaria. Si escludono, pertanto, da un lato, *l'adozione di norme interpretative in materia tributaria* (ex art. 1, comma 2), dall'altro, la possibilità di imporre nuovi tributi attraverso l'emanazione di decreti legge (ex art. 4).

Il principio di uguaglianza, sancito all'art. 3 Cost., è fondamentale nel nostro ordinamento ed esplica i suoi effetti anche nel diritto tributario. Inoltre, l'esigenza garantista che deve informare la fase di istituzione e quella di attuazione del tributo, si evince nello Statuto attraverso il richiamo all'art. 23 Cost., la riserva di legge. Altro significativo riferimento è l'art. 53 Cost., il principio della capacità contributiva, in base al quale il dovere di concorrere alle spese pubbliche trova il presupposto e la misura nella concreta idoneità economica del soggetto, determina la capacità di corrispondere una somma a titolo d'imposta, esprimendo una funzione garantista, essendo una norma che limita il concorso alle pubbliche spese a coloro che dispongono di effettiva capacità contributiva, da accertare con parametri che individua lo stesso legislatore. Ultimo riferimento normativo è quello contenuto nell'art. 97 della Costituzione, che assicura *il buon andamento e l'imparzialità* dell'Amministrazione, che deve agire in modo leale e responsabile, secondo un'adeguata ponderazione degli interessi pubblici ed un temperamento degli interessi privati, e dal punto di vista organizzativo e funzionale, segue regole di efficacia ed economicità⁸⁹. Nell'esame dei precetti

⁸⁸ Legge n. 212 del 2000, art. 1, comma 1, “ *Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*”.

⁸⁹ Deve rilevarsi che secondo la costante interpretazione della giurisprudenza- si veda, per tutte, Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576- dall'art. 97, oltre

costituzionali coinvolti nel procedimento impositivo, sono posti in evidenza quei diritti su cui sono destinati ad incidere i poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria, laddove l'esercizio di tali poteri si colloca in un ambito diverso dell'interesse patrimoniale, dunque, nella sfera personale del soggetto passivo. Il presente studio, più avanti sarà incentrato sui diritti sanciti agli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione, denominati “ inviolabili” per il valore che assumono nell'affermazione e nella tutela dell'identità personale di ogni individuo, e sulle restrizioni delle garanzie stesse per fini fiscali. Una lettura critica del procedimento impositivo, particolarmente attento alla tutela degli interessi del contribuente coinvolto, muove verso alcune fondamentali regole proprie della funzione amministrativa. La garanzia del giusto procedimento⁹⁰, nell'esercizio dell'azione amministrativa, assume particolare valenza, che può, tra l'altro, leggersi, soprattutto, attraverso il collegamento ai precetti costituzionali del diritto di difesa, di cui all'art. 24 Cost., e della tutela giurisdizionale, ai sensi dell'art. 113 Cost.. Ed, in questa argomentazione, non può sfuggire, che, la funzione amministrativa, all'interno del disegno costituzionale, si incardina nel già citato principio di *imparzialità e buon andamento*, ex art. 97 Cost., ed in questa norma, anche la regola di “ giustizia” del giusto procedimento trova il suo appiglio costituzionale. Infatti, secondo un orientamento interpretativo della norma costituzionale di tipo difensivo- garantista del procedimento, si privilegiano le esigenze partecipative, tra le quali si può comprendere estensivamente, il principio del contraddittorio. È, infatti, quest'ultimo, uno strumento di garanzia del

agli obblighi del rispetto delle leggi, dell'imparzialità e dell'indipendenza, derivano anche quelli di collaborazione ,buona fede, affidamento e trasparenza.

⁹⁰ Vedere, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1249 e ss.

Fino all'entrata in vigore della legge 8 agosto 1990, n. 241, mancava una disciplina generale del procedimento amministrativo. L'assenza di una regolamentazione del procedimento comportava un'ampia discrezionalità della Pubblica Amministrazione, in sede di gestione del procedimento e il non riconoscimento del diritto degli interessati(persone fisiche, persone giuridiche ed enti di fatto) a partecipare attivamente ai procedimenti destinati ad incidere nelle loro sfere giuridiche . La dottrina, in conseguenza di ciò, ha elaborato, prima solo per determinate categorie di procedimenti amministrativi, che si caratterizzavano da una particolare afflittività dei provvedimenti finali nei confronti dei destinatari, poi, in termini generali, il cosiddetto *principio del giusto procedimento*, in base al quale , l'Amministrazione, nel caso di adozione di provvedimenti sfavorevoli nei confronti del privato, deve consentire allo stesso di esporre le proprie ragioni, sia l fine di tutelare il proprio interesse legittimo, sia l fine di garantire la completezza dell'istruttoria. Questo principio, che può desumersi in parte attraverso un'interpretazione analogica dell'art. 3 della L. 20 marzo 1865, all. E (c.d. legge abolitrice del contenzioso amministrativo- LAC), in tema di ricorsi amministrativi, in parte, dal richiamo ai principi della nostra Costituzione, ha acquisito valore di principio generale dell'ordinamento (Corte cost. sent. 13/1962).

procedimento, se inserito in detta fase, in cui emergono tutti gli interessi coinvolti, ed assicura, inoltre, la completezza della fase istruttoria e l'efficienza dell'azione amministrativa, corollari del principio costituzionale in commento⁹¹. Inoltre, la forte assonanza con il giusto processo dell'art. 111 Cost., pur trattandosi di una funzione giurisdizionale e di una amministrativa, merita una più precisa riflessione che possa giustificare una sorta di processualizzazione della funzione amministrativa, e con essa, incidendo nella fase istruttoria, la realizzazione della giustizia attraverso il contraddittorio. Il principio del “ giusto processo “ ha incorporato le tre regole generali, preesistenti e desumibili già nella Costituzione, quella del contraddittorio, della parità delle armi e dell'imparzialità e terzietà del giudice⁹². Con la legge di revisione costituzionale nel 1999, nel nostro ordinamento è stato introdotto il principio del giusto processo, che, facendo riferimento ad ogni processo avente carattere giurisdizionale, trova applicazione anche al processo speciale tributario, e, tra l'altro, richiama le garanzie della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo (CEDU), che all'art. 6 fissa il principio ad un equo processo. Quest'ultimo principio si colloca al centro del cambiamento della giurisdizione tributaria, che, nell'ottica di una disciplina secondo modelli procedurali improntati a maggiore giustizia e più omogenei agli altri processi⁹³, ha visto il ridimensionamento dell'interesse fiscale nell'ambito della maggiore tutela del contribuente.

3. Trattati Ue e Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo.

⁹¹ Secondo M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966; e Id. in uno scritto successivo, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, configura il procedimento come strumento di mediazione fra il fine di garanzia (imparzialità) e il fine di buona amministrazione (realizzazione dell'efficacia), ove l'ampia partecipazione, il complesso intrecciarsi degli interessi e dei fatti, l'attenta istruttoria che arricchiscono e vitalizzano il procedimento servono non solo a garantire l'imparzialità ma anche a rendere le scelte più adeguate. Vedere, inoltre, U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1954; C. LAVAGNA, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1982; G. SALA, *Imparzialità dell'amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 1984;

⁹² Vedere, E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

⁹³ Cfr. F. GALLO, *Verso un “ giusto processo ” tributario*, in *Rass. trib.*, 2003.

Tra le fonti procedimentali dell'ordinamento tributario, ruolo fondamentale è ricoperto dai principi dell'ordinamento europeo. L'art. 11 della Costituzione riconosce alle norme comunitarie efficacia obbligatoria nel nostro ordinamento. L'ordinamento dell'Unione Europea ha una posizione di primato⁹⁴, tale che le norme europee prevalgono sulle norme nazionali. Il Trattato sul Funzionamento del Diritto Europeo (TFUE)⁹⁵ non contiene norme tributarie, rivolte direttamente a procurare entrate, ma regole che tendono ad assicurare il corretto funzionamento del mercato comune e il regime di libera concorrenza al suo interno⁹⁶. I principi dell'UE da una parte mirano a garantire il coordinamento e l'armonizzazione dei sistemi fiscali, attraverso un processo di integrazione positiva, dall'altra si muovono in una direzione di tipo negativo, con l'introduzione di norme non restrittive delle libertà fondamentali, quali, il principio di non discriminazione fiscale, ed il divieto di aiuti fiscali⁹⁷. Nell'esame della tutela dei diritti e delle libertà fondamentali, che sono rilevanti in materia tributaria dal punto di vista della disciplina europea del procedimento, è importante sottolineare il significativo ruolo ricoperto dai diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo (CEDU)⁹⁸.

⁹⁴ In base all'art. 11 Cost. che “*consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni*”, l'Italia ha trasferito all'Unione Europea l'esercizio dei poteri normativi nelle materie oggetto dei Trattati. Inoltre, l'art. 117 comma 1, Cost., prevede che “*la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario*”.

⁹⁵ Il Trattato sul funzionamento del diritto europeo (TFUE) sottoscritto a Lisbona nel 2007, è in vigore dal 1° dicembre 2009, ha sostituito il Trattato istitutivo della Comunità europea, senza però apportare significative novità in materia fiscale.

⁹⁶ Si legge all'art. 26 del TFUE che “*L'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione o al funzionamento del mercato interno*”; il mercato interno è “*uno spazio senza frontiere interne*”, nel quale sono assicurate quattro libertà : “*la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali*”.

⁹⁷ In tema, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010; C. SACCHETTO, voce *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'UE*; in *Enc. giur. Treccani*, 2010; F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.

⁹⁸ Al riguardo, l'art. 6 del Trattato UE riformato “*1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che lo stesso valore giuridico dei trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati. I diritti, le libertà e i principi della Carta sono interpretati in conformità delle disposizioni generali del titolo VII della Carta che disciplinano la sua interpretazione e applicazione e tenendo in debito conto le spiegazioni cui si fa riferimento nella Carta, che indicano le fonti di tali disposizioni. 2. L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti*

La CEDU⁹⁹ contempla, in modo esplicito, la tutela dei diritti fondamentali, nell'area civile ed in quella penale, ma grazie all'opera della Corte Europea sono state, inoltre, riconosciute le garanzie proprie della materia civile anche alla materia pubblicistica, laddove si determini un rapporto di diritto privato. È bene chiarire che né il testo della Convenzione, né quello dei Protocolli aggiuntivi fanno riferimento alla tutela dei contribuenti. All'interno dei testi convenzionali solo alcune disposizioni possono considerarsi di interesse fiscale, come il regolamento del diritto alla proprietà privata, all'art. 1 del primo Protocollo addizionale, la garanzia del diritto al giusto processo, *ex art.* 6, la tutela del diritto al rispetto della vita privata e familiare all'art. 8, ed il divieto di discriminazione, *ex art.* 14. Pertanto, la giurisprudenza della Corte e le decisioni della Commissione¹⁰⁰ considerano in molte occasioni, la CEDU un vero e proprio strumento di tutela del contribuente¹⁰¹. Inizia a riconoscersi la tutela del contribuente sotto il profilo penale, nell'ambito delle violazioni e sanzioni amministrative¹⁰², come testimoniato dall'opera della Corte europea degli ultimi quindici anni, che ha esteso le norme della Convenzione alle controversie in tema di agevolazioni tributarie¹⁰³, in base alla considerazione che il diritto ad un regime fiscale incentivante configura un diritto economicamente valutabile, in tema di diritti di prelazione del Fisco¹⁰⁴, ai rimborsi tributari¹⁰⁵ ed in ultimo alle verifiche

dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei trattati. 3. I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali".

⁹⁹ La Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), fu adottata nel 1950 ed entrò in vigore nel 1953. A tutela di questi diritti fu creata una Corte con l'intento di interpretare ed applicare la Convenzione, situata a Strasburgo, composta da quindici giudici nominati da ciascuno dei Paesi che hanno ratificato la Convenzione. La Convenzione è composta da 66 articoli ed è stata integrata da 14 Protocolli addizionali, alcuni relativi ad aspetti procedurali, altri aggiungono altri diritti al testo principale.

¹⁰⁰ Commissione europea dei diritti dell'uomo si pronunciava sull'ammissibilità dei ricorsi e fu cancellata dal 11° Protocollo addizionale.

¹⁰¹ In tema L. SABBI, *Imposizione tributaria e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale* a cura di C. SACCHETTO, Torino, 2011.

¹⁰² Vedere L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1996; A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2007.

¹⁰³ Corte europea, 26 marzo 1992, *Editions Pèriscope c. Francia*

¹⁰⁴ Corte europea, 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

¹⁰⁵ Corte europea, 3 ottobre 2003, *Buffalo c. Italia*.

fiscali¹⁰⁶. In questo caso, è dunque, significativa l'apertura garantiste da parte dei giudici della Corte di Strasburgo, laddove si considera la sussistenza di garanzie nell'ambito dell'istruttoria tributaria.

4. Il ruolo fondamentale della Corte di Giustizia della Comunità Europea, nell'elaborazione dei principi dell'ordinamento comunitario.

L'evoluzione giurisprudenziale è indicativa dell'integrazione giuridica europea. Vi sono norme e principi, elaborati dalla giurisprudenza europea, direttamente applicabili ai rapporti tributari. La Corte di Giustizia esplica i suoi effetti, non solo, sugli atti propri delle istituzioni europee, ma anche con riguardo alla corretta applicazione del diritto europeo da parte degli Stati membri. L'art. 267, par.1, lett. a), TFUE, al fine di evitare divergenze nell'applicazione delle norme comunitarie, attribuisce alla Corte di Giustizia UE il compito di interpretare in via pregiudiziale il diritto comunitario, riservando al giudice nazionale il compito di accertare il fatto ed applicare le norme al caso concreto¹⁰⁷. La Corte di Giustizia ha assicurato il rispetto del diritto europeo nell'interpretazione ed applicazione, *in primis*, dei principi enunciati nei Trattati, ma anche, di quelli estrapolati dai principi comuni dagli ordinamenti degli Stati membri. Spesso tali principi, pur essendo rinvenibili solo in alcuni ordinamenti, sono divenuti, grazie alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, propri del diritto europeo. Per quanto riguarda i principi elaborati dalla giurisprudenza europea, che interessano l'azione amministrativa, e di conseguenza l'azione impositiva, sono desumibili dagli ordinamenti degli Stati membri, in via interpretativa, e sono selezionati in funzione della loro compatibilità con l'ordinamento tributario. Alcuni sono

¹⁰⁶ Corte europea, 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*. In S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 della Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altr c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008; A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali, e giusto processo: un'importante sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008.

¹⁰⁷ La Corte di Giustizia UE è chiamata a pronunciarsi sulla *quaestio juris*, definendo il significato della norma comunitaria rilevante per il giudizio, il giudice nazionale deve pronunciarsi sulla *quaestio facti*. In tema, G. MELIS, *L'interpretazione del diritto tributario europeo e internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale* a cura di C. SACCHETTO, Torino, 2011; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010

immanenti ad ogni ordinamento giuridico, si pensi ad esempio ai principi di legalità, di certezza del diritto, del divieto del diniego di giustizia, altri, invece, si traggono dal diritto amministrativo degli Stati, ed in questo caso, si fa riferimento al principio di proporzionalità ed a quello della buona amministrazione. Inoltre, ai sensi dell'art. 6 del Trattato, è stabilito che l'Unione rispetta i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e quelli che risultano dalle tradizioni comuni degli Stati membri. I principi generali desumibili dai Trattati, le regole, dunque, di diritto scritto, proprie del sistema europeo, vincolano sia le istituzioni europee, che quelle nazionali nell'applicazione del diritto europeo. Forte è l'influenza dell'integrazione giuridica europea sulla tutela del contribuente.

La legge generale sull'azione amministrativa valorizza i principi del diritto europeo ed ha una forte influenza anche sull'azione impositiva.

La legge n. 15 che nel 2005 ha modificato la legge n. 241 del 1990, al primo comma dell'art. 1, dispone che “ l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”. Tale previsione consente l'ingresso nell'ordinamento di tutti i principi comunitari, come il principio di proporzionalità, che aveva già rilevanza nel diritto amministrativo in ordine alla problematica che concerne l'eccesso di potere, ma che ora viene applicato in modo generale anche in materia tributaria, ed in modo significativo, il principio del contraddittorio, recepito già dalla legge del 1990, che è oggi, rilevante per l'intera azione amministrativa, e quindi dovrà osservarsi anche nella materia tributaria, pur mantenendosi all'interno dell'ordinamento l'inapplicabilità delle disposizioni sulla “ partecipazione al procedimento amministrativo” del Capo III della legge n. 241 del 1990¹⁰⁸. In conclusione, deve considerarsi che gli interventi legislativi che regolano la materia fiscale, appaiono, ancora sordinati e di

¹⁰⁸ Vedere G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009; id. *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. Inoltre, significativa è la sentenza *Sopropè*, causa C-349/07 del 2008, nella quale la Corte di Giustizia ha qualificato il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario.

carattere contingente. È da qui, che si rileva l'importanza del ricorso ai principi generali, per finalità interpretative ed integrative del sistema normativo.

Capitolo terzo

L'istruttoria tributaria

1. L'attività dell'Amministrazione Finanziaria: principi e nozioni. 2. I poteri istruttori. 2a. I poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito dei diritti inviolabili della persona sanciti dalla Costituzione. 3. La liquidazione informatica ed il controllo formale delle dichiarazioni. 4. Il controllo sostanziale: accessi, ispezioni e verifiche. 5. Le autorizzazioni preventive. 6. Il processo verbale di constatazione. 6a. Definizioni consensuali mediante adesione. 7. Atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività di indagine dell'Amministrazione Finanziaria.

1. L'attività dell'Amministrazione Finanziaria: principi e nozioni.

Si ritiene opportuno proseguire il presente lavoro con l'esame dettagliato della disciplina che regola e prevede l'esercizio dei poteri istruttori nel vigente sistema tributario. Nelle pagine precedenti, l'analisi delle fonti normative della materia, ha più volte anticipato alcuni aspetti del procedimento impositivo, soprattutto attraverso il necessario collegamento al *genus* del procedimento amministrativo. La finalità propria del procedimento tributario è la realizzazione dell'interesse pubblico alla riscossione del tributo, e, diversamente dal diritto amministrativo, l'attività del Fisco, nel procedimento tributario, ha carattere vincolato. Su questo punto, si precisa, fin da subito, che non si tratta, comunque, di un'attività automatica e predeterminata rigidamente. L'inquadramento sistematico dell'attività di indagine e di controllo, rimanda, nella sua introduzione, allo studio delle caratteristiche essenziali dell'Amministrazione Finanziaria, dal punto di vista delle funzioni e degli strumenti in cui vede realizzarsi la sua azione. L'Amministrazione finanziaria è composta da un complesso di uffici, diretti all'acquisizione delle entrate pubbliche. L'attività amministrativa tributaria è

rimessa alle Agenzie (delle entrate, delle dogane, del territorio e del demanio)¹⁰⁹, enti pubblici economici, soggette ai poteri di indirizzo e vigilanza del Ministro dell'economia e delle Finanze. L'Amministrazione Finanziaria gode di poteri autoritativi, e dispone di una discrezionalità limitata. L'attività d'indirizzo è svolta dall'Amministrazione Finanziaria attraverso l'emanazione di atti regolamentari ed interpretativi, fornendo un utile contributo all'applicazione pratica del diritto. L'interpretazione dell'Amministrazione sono contenute nelle circolari e negli atti con cui gli uffici centrali impartiscono ordini e direttive agli uffici periferici. In dottrina non c'è uniformità di opinione se considerare o meno tali atti come fonti del diritto tributario. In molti escludono l'efficacia giuridica di detti atti, in quanto interni all'Amministrazione, e quindi, non vincolanti nell'ordinamento giuridico generale¹¹⁰, ed inoltre, la stessa Amministrazione è libera di correggere e modificare il proprio orientamento, pur determinando il *legittimo affidamento*¹¹¹ del contribuente nell'applicazione delle leggi tributarie. Gli atti ministeriali contenuti in circolari o risoluzioni, non possono imporre ai contribuenti adempimenti non previsti dalla legge¹¹². Coloro i quali annoverano tra le fonti di diritto le *circolari*, argomentano la propria posizione sulla base della portata generale dell'interpretazione, che, tra l'altro, le differenzia dalle risoluzioni e dagli interpelli, e sul carattere impositivo del potere amministrativo che le emana¹¹³. Inoltre, l'Amministrazione può esprimere *pareri*, in seguito ad istanza di interpello, nel caso di obiettiva incertezza della norma, può emettere *istruzioni*, che accompagnano i modelli di dichiarazione, in cui sono contenute opzioni interpretative, o *note* e *risoluzioni*, attraverso cui l'Ufficio risponde a quesiti su casi specifici posti da cittadini o uffici periferici. Quest'ultimi non hanno portata

¹⁰⁹ Il Ministero delle Finanze, con la legge 29 ottobre 1991, n. 358, era strutturato in tre dipartimenti, entrate dogane e territorio. Dal 2001, ai dipartimenti sono subentrate le Agenzie. Queste svolgono, ai sensi dell'art. 8 del D. lgs 30 luglio 1999, n. 300, attività tecnico- operativo, che prima erano svolte dai ministeri.

¹¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010.

¹¹¹ In tema, E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

¹¹² La Corte di Cassazione, nella sentenza 6 agosto 2008, n. 21154, ha disposto che l'Amministrazione Finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte e, di fronte alle norme tributarie, Amministrazione e contribuente, si trovano in una posizione di parità, per cui le c.d. interpretazioni ministeriali, che possono essere contenute in circolari o risoluzioni, non sono vincolanti né per i contribuenti né per i giudici, e non costituiscono fonte di diritto.

¹¹³ In tal senso, E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

generale, tipica delle *circolari*, e, difficilmente, si collocano nell'ambito delle fonti di diritto. L'attività interpretativa ministeriale determina la fiducia del contribuente, ma non potendo vietare all'Amministrazione di cambiare il proprio orientamento, si ritiene che il *revirement*, che reca retroattivamente un danno al contribuente, che si è, così, uniformato alla precedente indicazione interpretativa, non debba interessare fattispecie già poste in essere. L'Amministrazione può, quindi, modificare il contenuto di una circolare, ma tale intervento non ha effetto retroattivo, in quanto violerebbe l'affidamento del contribuente, conformatosi alla precedente interpretazione, ed, inoltre, *non sono irrogate sanzioni né interessi moratori*, ex art. 10, comma 2 dello Statuto¹¹⁴. La fase introduttiva corrisponde alla presentazione delle dichiarazioni, ed in tal modo, già si realizza la partecipazione dei contribuenti al procedimento tributario.

Nell'interesse pubblico primario, di accertare e riscuotere i tributi, una volta presentate le dichiarazioni è compito dell'Amministrazione finanziaria procedere al loro controllo. Infatti, nell'attuazione delle norme tributarie, si assiste all'adempimento spontaneo, ed al controllo dell'esatto adempimento. Significativo, in tale ambito, è stato il passaggio avvenuto con la riforma degli anni'70, e l'introduzione della c.d. "fiscaltà di massa", ed abbandonato il vecchio sistema di attuazione dei tributi, che si caratterizzava per la necessità dei controlli, in ragione dell'introduzione dello schema collaborativo, in cui, invece, i contribuenti sono tenuti ad informare il Fisco della realizzazione del presupposto, dell'entità della base imponibile e dell'ammontare del tributo dovuto, solo successivamente, ed eventualmente, l'Amministrazione Finanziaria è chiamata a controllare la correttezza della dichiarazione, ed anche individuare i soggetti che non vi hanno provveduto. Il legislatore ha, peraltro, disposto che il controllo avvenisse secondo indicazione annuale del Ministro dell'economia e

¹¹⁴ In, F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2010 cit. p. 330, " *la tutela dell'affidamento in materia tributaria consente al contribuente di poter operare sulla base di una situazione giuridica precedente all'innovazione normativa senza subire il pregiudizio di successive modifiche sfavorevoli. Tale principio che trova le sue fondamenta nella libera iniziativa economica e che garantisce la tutela delle aspettative, si traduce nella tutela della pianificazione fiscale ed assume particolare rilevanza in ambito europeo ed in particolare nella giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte europea dei diritti dell'Uomo. Nel nostro ordinamento tale principio consente di rafforzare il divieto di retroattività basato per lungo tempo in materia tributaria solo sull'attualità della capacità contributiva*".

delle finanze, il quale mediante decreto determina i criteri selettivi in base ai quali individuare i soggetti da controllare, e poi i singoli uffici secondo la loro discrezionalità, proseguono ai controlli nell'ambito di quanto stabilito dal decreto ministeriale. Da qui, l'esigenza che l'Amministrazione, nell'ambito di quest'attività di controllo e verifica dell'esatto adempimento degli obblighi gravanti sui contribuenti, disponga di poteri autoritari che le consentano di penetrare nella sfera giuridica.

La variabilità, che caratterizza il procedimento tributario, dipende, innanzitutto, dalle differenti circostanze che possono verificarsi. Si prendono in esame le ipotesi in cui:

- il contribuente presenta in tempo la sua dichiarazione, ed adempie sempre tempestivamente ed in modo corretto, ai versamenti dovuti in base ad essa, in questo caso non viene adottato alcun provvedimento amministrativo;
- il contribuente presenta la sua dichiarazione tempestivamente ma non provvede al versamento dovuto, oppure la dichiarazione contiene errori formali o di calcolo, o ancora non è congrua con la documentazione del Fisco. In questo caso inizia la fase di riscossione, con formazione di ruolo e della cartella di pagamento;
- il contribuente presenta tempestivamente la dichiarazione ma in seguito a controllo risulta incompleta o infedele, viene, allora emesso un avviso di accertamento in rettifica;
- il contribuente non presenta la dichiarazione, e, una volta scoperto, viene emesso un avviso di accertamento d'ufficio.

Esistono, anche diversi tipi di controllo, alcuni si effettuano sulle dichiarazioni, sui versamenti e sui dati di semplice acquisizione, sono i controlli automatici, *ex art. 36-bis*, D.p.r. n. 600 del 1973, e i controlli formali, *ex art. 3-ter*, D.p.r. n. 600 del 1973. Altri più complessi, come l'esame dei conti bancari, e la verifica dei locali in cui si svolge l'attività.

Rinviando la riflessione in merito all'autonomia funzionale dell'istruttoria procedimentale, centrale in questo lavoro, ed, oggetto di interesse per buona parte della dottrina moderna¹¹⁵. In questo paragrafo, si procede all'inquadramento

¹¹⁵ La fase istruttoria è vista come momento autonomo rispetto all'accertamento da S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1987; Id., *L'accertamento tributario*, Milano, 1994; Id., *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995.

dell'azione amministrativa tributaria. Si considerare la funzione strumentale della fase istruttoria rispetto a quella di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, laddove l'attività d'indagine, non è fine a se stesso, ma rappresenta il mezzo, di controllo del comportamento e di ricostruzione delle prove, fondamentale per l'emissione dell'atto impositivo e di quello sanzionatorio¹¹⁶. Il carattere di strumentalità della fase istruttoria, connessa a quella di ricostruzione del presupposto e di quella sanzionatoria, può riconoscersi qualora l'acquisizione delle conoscenze si esaurisce in procedure interne all'amministrazione, senza fare ricorso all'esercizio di alcun potere di indagine, potendo emettersi un avviso di accertamento, in quanto l'Amministrazione è già in possesso delle informazioni utili alla ricostruzione dell'imposta e dell'imponibile. Le indagini possono, inoltre, concludersi senza rilievi di difformità tra la dichiarazione del contribuente e la verità, e secondo gli obblighi imposti dal legislatore. Queste brevi osservazioni possono già dare il senso delle numerose considerazioni che si sono sviluppate in materia, e che costituiscono, tra l'altro, la base della concezione, ormai prevalente, del carattere eventuale dell'atto impositivo, in quanto, strettamente legato alla patologia del fenomeno tributario. Da qui, si giunge a ritenere, infatti, che la strumentalità, di cui si discute, si determina quando per l'emissione di un avviso di accertamento, o per l'irrogazione di una sanzione, gli elementi non sono sufficienti, ed è dunque, necessario, ricorrere ai poteri investigativi dell'azione amministrativa, trattandosi, così, di indagini condotte ai fini della realizzazione della pretesa tributaria all'interno dello stesso procedimento d'imposizione.

2. I poteri istruttori.

¹¹⁶ La strumentalità delle indagini rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, è evidenziata in modi diversi dalla dottrina. In tema si veda, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in id., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, ritiene che “ *l'avviso di accertamento presuppone una precedente fase di controllo del comportamento del contribuente, controllo che deve essersi concluso con l'acquisizione della prova della violazione*”; F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. Trib.*, 1989; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc.priv.*, sez.comm., Torino, 1995. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, cit. p. 313, “ *occorre includere nella fase di controllo di tutta l'attività del contribuente e dei terzi e quindi l'esercizio di corrispondenti poteri istruttori nonché il complesso delle norme dettate per l'organizzazione e la massimizzazione dei poteri*”.

Nella fase istruttoria del procedimento tributario, l'Amministrazione Finanziaria ha il compito di ricostruire il reddito effettivo e la reale capacità contributiva del soggetto indagato, ed inoltre, verificare il corretto adempimento degli obblighi a carico del contribuente e di terzi. È un'attività, definita, appunto, di conoscenza e di controllo, e si esercita attraverso poteri autoritativi, che si sostanziano in diverse modalità di intervento nei luoghi in cui si svolge l'attività del contribuente (poteri istruttori esterni), mediante gli inviti a comparire, o l'invio di questionari per l'acquisizione di informazioni, ed inoltre, in poteri nei confronti del terzo. Il coinvolgimento di quest'ultimo si giustifica, per lo più, in considerazione del rapporto intercorrente con il contribuente inquisito. I poteri istruttori hanno una finalità conoscitiva, in quanto consentono all'Amministrazione finanziaria di conoscere fatti economici rilevanti per l'applicazione dei tributi, e si esprimono in veri e propri atti, contenenti ordini¹¹⁷ con cui l'autorità costringe un soggetto a subire un'indagine, ed impone, inoltre, di tenere un certo comportamento nei propri confronti, di presentarsi negli uffici, di rispondere alle interrogazioni, di esibire o di consegnare documenti. In conseguenza, la posizione del contribuente indagato corrisponderà ad un *facere*, un *dare* o un *pati*. In assenza di una norma generale, la disciplina di detti poteri può, per la maggior parte, rinvenirsi nelle singole leggi d'imposta. L'attività ispettiva è svolta, oltre che dall'Amministrazione Finanziaria, dalla Guardia di finanza, che opera d'intesa con gli uffici finanziari, con ruoli e metodi diversi. I poteri di controllo e di accertamento, e quello di irrogazioni delle sanzioni, che sono di tipo amministrativo, sono, elusivamente, di competenza degli Uffici finanziari, tale che le funzioni della Guardia di finanza si limitano ai rilievi e alle constatazioni, nell'attività di ricerca e prevenzione di evasioni e violazioni finanziarie, nonché di informazione ed ausilio dell'accertamento tributario¹¹⁸. Il legislatore ha voluto,

¹¹⁷ Con riferimento all'attività istruttoria della Pubblica Amministrazione, F. LEVI, *L'attività conoscitiva della Pubblica Amministrazione*, Torino, 1969, inquadra i poteri istruttori nella categoria dei provvedimenti aventi la natura di ordini.

¹¹⁸ E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, cit. p. 318 ss. " *il coordinamento fra la Guardia di finanza e le agenzie fiscali, nell'attività operative è curato sulla base delle direttive impartite dal Ministro delle finanze per realizzare la migliore collaborazione all'evasione fiscale... il potere di controllo e di accertamento è nell'amministrazione. La polizia tributaria non è titolare di un potere di imposizione concorrente rispetto a quello dell'amministrazione*". L'autore rileva, inoltre, che il processo verbale di constatazione è lo

comunque, attribuire alla Guardia di Finanza un ruolo primario nell'attività di accertamento e controllo di tributi, di co-protagonista nell'esercizio della potestà impositiva, tanto da potenziarne, di recente, i poteri e le attribuzioni.

La Circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 2008 attribuisce all'organo di polizia poteri ispettivi nell'istruttoria, ampi rispetto a quelli degli Uffici finanziari, trattandosi di un'iniziativa investigativa libera¹¹⁹. Alla Guardia di finanza sono attribuiti gli stessi poteri ispettivi degli Uffici, che può esercitare autonomamente o su richiesta degli Uffici stessi, ed i controlli riguardano tutti i settori impositivi. Mentre gli organi finanziari provvedono a controlli di massa sulle dichiarazioni e alla selezione dei contribuenti da controllare secondo i criteri generali, la Guardia di finanza¹²⁰, organo investigativo, ha un ruolo primario nello svolgimento dei compiti di polizia tributaria, si occupa di perseguire fenomeni evasivi ed elusivi che necessitano di rilievi più intensi e approfonditi, oltre alle rappresentazioni formali e contabili.

Nella rappresentazione dei poteri istruttori si evince un utilizzo di mezzi che varia a seconda del grado di intrusività e di incisione, quindi, nella sfera del singolo, contribuente o terzo. In modo particolare nel caso di accesso, ispezione e verifica nei locali, di perquisizione personale e di apertura coattiva di plichi sigillati, borse casseforti, ecc.. in cui si determina una forte limitazione delle libertà personali, di domicilio o di corrispondenza. Minore è, invece, la compromissione della sfera di libertà personale che si realizza quando l'autorità, non agisce direttamente sul soggetto inquisito, ma procede attraverso una convocazione, una richiesta di invito o un invio di questionari, in tal caso si tratta di prestazioni imposte. Può non trattarsi di una intrusione nella sfera del privato, ma solo di interferenza con il diritto alla *privacy*, qualora l'Autorità fiscale chieda la collaborazione di altre Amministrazioni. I poteri istruttori sono tipizzati dal legislatore, coinvolgendo i diritti e le libertà individuali garantiti, tra l'altro, dalla Costituzione, sono soggetti al principio della riserva di legge dell'art. 23 Cost.. Peraltro, nell'ambito dei

strumento giuridico per eccellenza tramite il quale l'attività svolta dalla Guardia di Finanza si sostanzia.

¹¹⁹ Inoltre il decreto legge n. 16 del 2012, "Decreto semplificazioni", ha fortemente valorizzato i poteri ispettivi del corpo di polizia.

¹²⁰ Le funzioni sono indicate nell'art. 1 della legge 23 aprile 1959, n. 189.

controlli, non automatici, ci si interroga sulla'esistenza di un sindacato da parte degli uffici sull'esercizio dei poteri d'iniziativa¹²¹.

Nonostante la natura tipizzata dei poteri d'indagine, nella scelta di utilizzo di quest'ultimi, l'Amministrazione Finanziaria ha una discrezionalità limitata, comunque, al rispetto delle norme costituzionali, che riguardano le garanzie e la tutela della persona, ed ai principi di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. Le disposizioni di legge hanno previsto, di regola attraverso atti ministeriali, la definizione dei criteri per l'individuazione dei soggetti da controllare¹²². L'esercizio di poteri d'indagini che incidono su libertà individuali a rilevanza costituzionale necessitano del rilascio di un'apposita autorizzazione da parte del procuratore della Repubblica, o dell'autorità giudiziaria più vicina. Le autorizzazioni costituiscono dei veri e propri atti attributivi del potere ispettivo¹²³. Gli accessi domiciliari e le ulteriori attività che incidono sulle libertà individuali, svolte senza le autorizzazioni del procuratore della Repubblica, emessi in carenza di potere, determinano la nullità degli atti stessi, rimettendo la giurisdizione al giudice ordinario¹²⁴. L'autorizzazione del procuratore della Repubblica, se carente di motivazione, determina, invece, la mera annullabilità dell'atto del capo dell'ufficio di autorizzazione, di competenza del giudice amministrativo, perché in grado, comunque, di degradare il diritto del soggetto all'interesse legittimo. Infatti, non sempre le attività di accertamento e controllo delle autorità tributarie necessitano della legittimazione dell'autorità giudiziaria, ma il legislatore tributario ha ritenuto, in questi casi, sufficiente subordinare l'ordine ispettivo

¹²¹ Nell'ambito delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, nel rispetto del principio secondo cui i rapporti tra soggetto privato e funzionario devono essere improntati a correttezza e buona fede, si inserisce l'art. 15, il quale dispone che “ *Il Ministero delle finanze, sentiti i direttori generali del Ministero delle finanze ed il Comandante generale della Guardia di finanza, emana un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie, aggiornandolo eventualmente anche in base alle segnalazioni delle disfunzioni operate annualmente dal Garante del contribuente*” .

¹²² L'art. 36-ter D. p.r. n. 600/1973, per le imposte sui redditi, prevede che i contribuenti e i sostituti d'imposta da sottoporre a controllo formale delle dichiarazioni sono individuati in base ai criteri selettivi disposti dal Ministro dell'economia e delle finanze. L'art. 51, comma 5, D.p.r. n. 633/1973, per l'IVA, dispone che l'individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo delle dichiarazioni presentate e dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione deve avvenire secondo i criteri selettivi ministeriali.

¹²³ Anche quando il legislatore attribuisce all'autorità amministrativa il potere di incidere sulle libertà individuali, l'esercizio di tale potere deve comunque, trovare di volta in volta fondamento e legittimazione in un atto dell'autorità giudiziaria.

¹²⁴ I. MANZON- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008.

all'autorizzazione di un altro organo sempre amministrativo, gerarchicamente superiore all'organo operante, come il direttore centrale o regionale dell'agenzia delle entrate, o il Comandante regionale della Guardia di Finanza. Quest'ultime autorizzazioni (es. in tema di indagini bancarie), non incidono sull'esistenza del potere, ma sulla validità del suo esercizio, tale che, in assenza, il provvedimento del capo dell'ufficio determina l'annullabilità.¹²⁵

Nel corso dell'attività istruttoria il contribuente è tenuto a collaborare con l'Amministrazione finanziaria, ed in caso contrario sanzionato, pregiudicando, inoltre, la successiva difesa¹²⁶. I comuni partecipano all'attività di accertamento attraverso segnalazioni all'Agenzia dell'entrate, alla Guardia di finanza e all'Inps di dati che, integrando le dichiarazioni dei contribuenti, sono utili alla corretta determinazione dell'imponibile, e siffatta collaborazione è incentivata attraverso quote di partecipazione¹²⁷. In ultimo, si segnala che nell'attività di accertamento

¹²⁵ In tema di garanzie formali negli accessi agli studi professionali, si discute se l'intervento del P. M. che autorizza l'ispezione, sia sufficiente a garantire i diritti del contribuente. Nella sentenza, n. 6045 del 2008, che si riferisce alla fattispecie in cui un contribuente, titolare di uno studio professionale, subisce una verifica, autorizzata dal P.M., secondo le disposizioni degli artt. 52 e 63 del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, e art. 33 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ritenuta illegittima dallo stesso contribuente, in quanto motivata solo apparentemente e lesiva degli interessi tutelati dalla legge, il Consiglio di Stato ritiene che non sussiste giurisdizione del giudice amministrativo, ma del giudice tributario. In commento a detta sentenza, A. MARCHESELLI, *Il Consiglio di Stato "limita" le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Corr. Trib.*, 2009, ritiene non convincente l'affermazione circa la giurisdizione del giudice tributario per le lesioni denunciate dal contribuente, e in ordine alla non necessità di garantire le posizioni giuridiche lese dal procedimento di accertamento, attraverso una tutela autonoma dall'impugnazione dell'atto finale.

¹²⁶ Ai sensi dell'art. 32, comma 3, del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, " *le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, in sede amministrativa e contenziosa* ".

¹²⁷ La partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali è finalizzata alla lotta all'evasione fiscale. I recenti interventi normativi hanno evidenziato l'utilità di questo strumento, prevedendo forme adeguate di reciproca integrazione della basi informative di cui dispongono gli enti locali e lo Stato. Art. 18 del D.L. del 31 maggio 2010, n. 78, " *Partecipazione dei comuni all'attività di accertamento tributario e contributivo*". A favore della partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi statali vi è la considerazione di una maggiore efficienza e produttività degli Uffici locali, per quanto riguarda, l'applicazione di tributi il cui oggetto è legato al territorio ed alla struttura degli enti locali. La legge n. 42 del 2009, recante la " *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale*, in attuazione dell'art. 119 della Cost.", all'art. 26 fa espresso rinvio alla predisposizione alla integrazione reciproca, ed alla collaborazione tra gli enti volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei tributi, per l'attività di contrasto all'evasione fiscale; e prevede adeguate forme premiali per gli enti locali e le regioni che ottengano risultati positivi in termini di maggiore gettito derivante dall'azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale. nel D. lgs 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo demaniale, sono state aumentate le quote d'incentivo alla partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento (50% del gettito dei tributi, e 75% delle sanzioni irrogate); e vi è stata

dei tributi si può ricorrere a strumenti di collaborazione e cooperazione tra Amministrazioni finanziaria straniere, seguendo apposite procedure definite dall'art. 26 del Modello OCSE, e dalle direttive dell'Unione Europea per le relazioni tra gli Stati membri. Le procedure di indagine in ambito internazionale saranno illustrate più avanti, nell'ultimo capitolo.

2a. I poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito dei diritti inviolabili della persona sanciti dalla Costituzione

L'attività istruttoria, ai fini impositivi, è innanzitutto regolata dal principio di legalità, sancito dall'art. 23 della Cost., che determina, a sua volta, un'applicazione tassativa dei suoi mezzi. L'esercizio di poteri autoritativi da parte dell'Amministrazione Finanziaria, nel corso delle indagini, trova la sua *ratio* nell'interesse pubblico alla realizzazione della pretesa tributaria, che è in grado di giustificare, anche, l'utilizzo di mezzi invasivi nella sfera giuridica del soggetto. Qualora l'interesse dell'Amministrazione finanziaria, al controllo e all'acquisizione di conoscenze, che si reputino fiscalmente rilevanti, contrasti con l'interesse, invece, individuale, riconosciuto e tutelato come tale dall'ordinamento, attraverso norme di rango costituzionale, l'autorità fiscale potrà svolgere le indagini, ed interferire, se necessario, nella sfera individuale solo nei limiti fissati dalla legge¹²⁸. Non è sempre stato semplice in dottrina giustificare l'attenuazione dell'interesse del singolo, il quale, durante il controllo degli adempimenti, o la ricerca delle prove, nella fase istruttoria, può subire la lesione della libertà o della riservatezza, in ragione del preminente interesse fiscale. L'attività istruttoria nel procedimento d'imposizione, tende all'acquisizione di dati e notizie in ragione della capacità contributiva del soggetto passivo. La rilevanza pubblica di questa finalità si spiega in quanto tesa a garantire l'equo e generalizzato concorso alla spesa ed il funzionamento della vita finanziaria dello Stato, e affonda le sue radici nella Costituzione, attraverso il combinato disposto,

una tendenziale unificazione dei mezzi istruttori ai fini dell'esercizio di accertamento dei tributi, erariali, regionali e locali.

¹²⁸ I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, p. 254 ss.

di tipo solidaristico, degli articoli 2 e 53. Il soddisfacimento di tale interesse può, comunque, scontrarsi con il sistema delle libertà anch'esse di rango costituzionali, che riguardano la persona¹²⁹. Infatti, pur considerando il valore costituzionale delle norme che giustificano l'esercizio dei poteri d'indagine nel procedimento impositivo, non può, comunque, ammettersi un utilizzo illimitato dei poteri da parte dell'Autorità fiscali, esistendo ulteriori vincoli costituzionali, in particolare, la predisposizione, secondo legge, delle garanzie alle libertà fondamentali. Per la determinazione della ragione fiscale dell'esercizio dei poteri d'indagine, è utile richiamare due punti, già esposti, importanti nell'analisi che si sta svolgendo, innanzitutto, la strumentalità dell'attività conoscitiva e di controllo all'interno del procedimento tributario, e la considerazione in base alla quale, le conoscenze necessarie per l'espletamento delle funzioni di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, possono giungere all'Amministrazione finanziaria anche senza l'esercizio dei poteri d'indagine. L'interesse fiscale, dell'art. 53 della Cost., che dispone il concorso di tutti alle spese pubbliche, è riconosciuto quale precetto costituzionale, e norma cardine del prelievo tributario. Per definire il principio di capacità contributiva, quale fondamento dei mezzi istruttori, si è fatto riferimento al nesso di strumentalità tra la previsione dei poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria, perseguiti per il controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari e per la raccolta delle prove, e l'attuazione della pretesa impositiva. Appare, però, difficile ricomprendere in questo stesso ragionamento anche quelle indagini condotte per finalità diverse, ad esempio per la raccolta di informazioni per fini statistici, per programmare i controlli e gli accertamenti, per la raccolta dati negli studi di settore. In questi casi, i poteri ispettivi, possono, invece, trovare la loro *ratio* attraverso il riferimento al dovere di ogni cittadino di collaborare con l'Amministrazione nell'esercizio delle sue funzioni, che possono, comunque, ricondursi alla concezione solidaristica e costituzionale delle norme tributarie. Mentre, prendendo in esame l'esercizio di poteri istruttori necessario all'acquisizione di informazioni da trasferire ad Amministrazioni di altri Stati, nelle procedure internazionali di cooperazione

¹²⁹ In, F. LEVI, *L'attività conoscitiva della Pubblica Amministrazione*, Torino, 1967, sottolinea che è interesse generale che l'Amministrazione disponga di conoscenze esaurienti, e che un'indagine approfondita contrasti con il diritto dei singoli.

amministrativa, i poteri d'indagine in questo caso oltre a trovare propria forza nel principio di reciprocità¹³⁰, essendo diretti alla realizzazione degli interessi fiscali dello Stato richiedente informazioni, rispondono, innanzitutto, all'esigenza di realizzazione delle condizioni, giuridiche e politiche, per poter contare sull'assistenza delle Amministrazioni straniere, e nella logica sottesa, di poter realizzare, con maggiore efficacia, la funzione impositiva interna¹³¹. Anche la finalità propria dell'espletamento dei poteri ispettivi nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, si riconnette al soddisfacimento dell'interesse solidaristico di assicurare il concorso alle spese pubbliche, ed evitare che le limitazioni soggettive provochino l'inadempimento degli obblighi tributari e la sottrazione delle documentazioni alle verifiche necessarie per la determinazione dell'imponibile¹³². Una volta legittimata l'attribuzione dei poteri d'indagine, secondo la disposizione dell'art. 53 Cost., viene fuori la necessità che la disciplina contempli, comunque, giuste garanzie per il privato indagato. La trattazione delle libertà inviolabili incise dalle indagini, in modo restrittivo, sottolinea il carattere discrezionale delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria¹³³, che nel perseguire l'interesse primario, di cui si è discusso, cioè l'interesse al controllo fiscale dei contribuenti ed all'acquisizione delle informazioni fiscalmente rilevanti, deve contemperarlo con gli interessi sui quali il controllo incide, giungendo ad una decisione ponderata. Infatti, gli organi ispettivi agiscono in forza del potere autoritativo, che essi esercitano

¹³⁰ In forza del principio di reciprocità, l'ottemperanza alle richieste di informazioni di uno Stato è subordinata alla possibilità ed alla disponibilità di questo ad avere richieste analoghe provenienti dall'altro Stato.

¹³¹ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, cit. p. 19.

¹³² Secondo D. COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, la finalità di coinvolgimento dei terzi si riconnette, nella peculiarità delle singole fattispecie, "all'esigenza di assicurare la tutela dell'interesse al reperimento dei mezzi finanziari necessari allo svolgimento delle attività istituzionali dell'ente pubblico".

¹³³ In proposito, I MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009; Id., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011,

In, 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, sostiene che può esservi discrezionalità a più livelli, 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: richiesta di documenti; invito a comparire; accesso, ispezione e verifica).

contemplando tutti gli interessi, pubblici e privati, nel rispetto del principio di imparzialità¹³⁴. Dunque, l'attività istruttoria deve essere condotta nel rispetto del principio di legalità, di imparzialità e trasparenza, escludendosi un potere inquisitorio generalizzato¹³⁵. Alcuni poteri conoscitivi e di controllo, come gli accessi domiciliari, le perquisizioni personali e di apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, determinano situazioni in cui si ha una diretta ed immediata incisione delle libertà personali costituzionalmente garantite. Le norme che regolano il potere di eseguire ispezioni documentali, verifiche e ogni altra ricerca utile per l'imposizione o per contrastare l'evasione, ai fini delle imposte dirette, sono contenute negli artt. 32 e 33 del D.p.r. n. 600 del 1973 e nell'art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972 per l'Iva. Il legislatore, nel momento in cui sono in gioco interessi di rango elevato, su cui possono incidere i poteri istruttori degli organi investigati, disposti dalla legge, ha subordinato l'esercizio dell'azione amministrativa al preventivo rilascio di un'autorizzazione, da parte del Procuratore della Repubblica, o di altra autorità giudiziaria, ottemperando ad un preciso obbligo costituzionale, in base al quale le restrizioni delle libertà individuali sono ammesse solo con atto motivato dell'autorità giudiziaria, cioè del direttore generale e del direttore regionale dell'Agenzia dell'entrate e del Comandante regionale della Guardia di finanza.

L'esercizio dei poteri istruttori incide su situazioni soggettive del contribuente, restringendo e compromettendo diritti fondamentali ed interessi, strettamente legati alla personalità del soggetto sottoposto ad indagine, tanto che detti poteri possono utilizzarsi solo nella misura in cui la legge li prevede. La deroga ai diritti inviolabili del privato, che giustifica l'incisione attraverso le indagini, deve essere tassativamente prevista dalla legge, per impedire, dunque, in modo arbitrario lesioni di interessi personali costituzionalmente protetti. Se l'interesse pubblico

¹³⁴ Sulla capacità contributiva nell'attività istruttoria, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, cit. p. 406, afferma che “ *la funzione pubblicistica d'imposizione è retta dai principi costituzionali di imparzialità, di uguaglianza e di capacità contributiva: in presenza di un adempimento completo o meno degli obblighi sostanziali e formali imposti ai soggetti passivi, il fisco deve comunque tendere all'applicazione della “ giusta imposta”, cioè di quella determinata secondo quei principi*”.

¹³⁵ La dottrina esclude l'esistenza di un “ potere inquisitorio generalizzato”, precisando che i poteri istruttori sono tassativamente contenuti in legislazioni per casi, previste dagli artt. 32 ss. del D.p.r. n. 600/1973 e 51 ss. del D.p.r. n. 633/1972. In proposito R. LUPPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1988.

alla realizzazione della pretesa fiscale giustifica l'attività istruttoria di cui si discute, l'affievolimento per motivi fiscali, dei diritti del soggetto si legittima laddove l'attività amministrativa si svolga nel rispetto dei presupposti e delle regole procedurali previste dalla legge, ed in caso di compromissione di detti diritti, attraverso una illegittima attività amministrativa, il cittadino-contribuente riceve tutela contro l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 113 Cost.. Comune denominatore dei diritti di libertà, incisi dai poteri d'indagine, è la persona e la connessa esigenza di assicurare la tutela della sfera privata, pur potendo siffatti poteri contrastare con altri diritti costituzionalmente protetti, come la libertà di iniziativa economica, il diritto di proprietà e la libera circolazione e soggiorno. In realtà, l'incidenza in tali ambiti si mostra conseguente alla preminente limitazione dei diritti di libertà personale, tale che una loro lesione presuppone sempre una lesione di quelli personali.

In conclusione, le attività conoscitive e di controllo, oltre alle eventuali e indirette conseguenze che producono nella sfera patrimoniale del contribuente, nel caso in cui venga emesso un avviso di accertamento e siano irrogate sanzioni, possono, anche, determinare una diretta lesione di posizioni giuridiche che corrispondono alle libertà inviolabili, in particolare quella personale, di domicilio e di comunicazione, e del segreto professionale e bancario. In relazione a queste libertà si consolida la necessità di strumenti giurisdizionali diretti ed immediati, che le tutelino contro poteri amministrativi di indagini, esercitati in modo illecito e illegittimo. La materia, che, a questo punto, si ritiene opportuno conoscere, è diretta alla tutela di beni giuridici ben definiti e assistiti da specifiche garanzie, che pur articolandosi in disposizioni diverse, si inserisce in un disegno costituzionale unitario, in considerazione di una matrice comune, che è l'individuo, visto nella sua integrità fisica e morale, nell'ambito spaziale in cui si realizza la propria personalità, ed inoltre nell'ambito della sua riservatezza. La piena tutela dell'inviolabilità della libertà personale e del domicilio, in caso di accertamenti e ispezioni degrada per finalità fiscali.

Il bene giuridico protetto dall'art. 13 Cost. è l'inviolabilità della persona umana, nella sua dimensione non solo fisica ma anche spirituale e psicologica. Questo articolo si lega in modo particolare alla disposizione dell'art. 23 della

Costituzione, laddove la norma si riferisce alle “ *prestazioni personali*” che interessano la sfera di autonomia della persona, condizionandone le decisioni e l’attività fisica, e ampliandone l’ambito applicativo. Il comma 2 dell’art. 13 Cost., contiene un’elencazione delle limitazioni che possono essere apportate alla libertà personale da parte della l’Autorità, quali la detenzione, l’ispezione, la perquisizione e qualsiasi altra restrizione della libertà personale, intendendo limitazioni che agiscono sul fisico e sulla psiche degli individui. L’art. 14 Cost. dispone l’invulnerabilità del domicilio, ammettendo in deroga, al secondo comma, ispezioni, perquisizioni e sequestri, “ *nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale*”. Per quanto concerne l’ambito di operatività del diritto di libertà domiciliare, è pressoché univoca la concezione che comprende al suo interno ogni luogo isolato dall’esterno, interdetto a terzi e destinato allo svolgimento della vita privata¹³⁶. Si comprendono nell’ambito dell’art. 14 Cost. i poteri di accesso, ispezione e verifica, che si esercitano in luoghi con le caratteristiche che rientrano nella definizione costituzionale di domicilio, secondo l’interpretazione che estende la tutela ad ogni luogo in cui si realizza la vita privata ed affettiva dell’individuo, alla cura dei propri interessi o al desiderio di isolamento. Nel caso dell’invulnerabilità del domicilio, diversa per intensità è la tutela a seconda dei luoghi in cui si verifica l’accesso. Nelle abitazioni per eseguire l’accesso, secondo l’art. 14 della Cost. è necessaria, oltre all’autorizzazione del capo dell’Ufficio dell’Agenzia o del Comandante di zona della Guardia di finanza, anche quella del Procuratore della Repubblica, che può essere concessa, con atto motivato, in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, per reperire libri, registri, documenti ed altre informazioni e prove di violazioni fiscali. Nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, invece, non è richiesta l’autorizzazione dell’autorità giudiziaria, ma l’autorizzazione del capo d’Ufficio o del Comandante di zona, con un provvedimento indicativo. Nei locali destinati all’esercizio di arti e professioni, è

¹³⁶ A. VIOTTO, *I poteri d’indagine dell’Amministrazione finanziaria, (nel quadro dei diritti inviolabili sanciti dalla Costituzione)*, Milano, 2002, cit. p. 63, afferma che “ *tale estensione sotto il profilo oggettivo, che travalica i limiti dell’ambiente domestico, si rivela coerente con il riconoscimento della tutela della invulnerabilità domiciliare ai soggetti diversi dalle persone fisiche, soggetti per i quali non è neppure configurabile un diritto all’abitazione*”.

necessaria la presenza del titolare dello studio, o di un delegato, ed in questo caso, si sensi dell'art. 52, comma 3, del D.p.r. n. 633 del 1972, è richiesta l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica “ *per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale*”¹³⁷. L'art. 15 Cost., si riferisce alla inviolabilità della “ corrispondenza”, e ad ogni altra forma di comunicazione ad essa assimilata, sancendone la libertà e segretezza. Il secondo comma ammette la limitazione a tale diritto solo per atto motivato dell'Autorità giudiziaria, con le garanzie stabilite dalla legge. In tale ambito, è necessario fare ricorso al presupposto dell'utilizzo di mezzi di comunicazione idonei a garantire la riservatezza della stessa. Secondo la dottrina costituzionalistica, la ricerca delle informazioni e dei dati personali non deve violare gli artt. 13 e 14, commi 2 e 3, e art. 15 Cost., in cui è disposto che solo le pubbliche autorità possono reperire informazioni, dati e documenti, attraverso ispezioni, perquisizioni ed altre forme di restrizioni temporanee della libertà personale fisica, conoscere una corrispondenza chiusa o altre forme di comunicazione riservata. Le restrizioni ai diritti di libertà, ammesse dalla Costituzione, sono espresse in modo diverso. Mentre il comma 2 dell'art. 13 Cost. fa riferimento in modo indicativo alle limitazioni della libertà personale, il

¹³⁷ In tema, M. MISCALI, *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. Dir. trib.*, 2012, afferma che il legislatore ha disciplinato l'an, il quando ed il quomodo per le deroghe ai diritti fondamentali che rilevano nella fase delle indagini, agli artt. 52 del D.p.r. n. 633/1972 e 33 del D.p.r. n. 600/1973. Nell'inviolabilità del domicilio è diversa l'intensità della tutela a seconda del luogo dell'accesso e presupposti di fatto indicati dalla legge rilevano la cifra della violazione dei diritti. Corte di Cassazione 22 settembre 2011, sentenza n. 19338, “ *per le ispezioni nelle sedi in cui vengono svolte attività commerciali od agricole (anche se unitamente all'esercizio di attività professionali od artistiche), la competenza autorizzativa è attribuita al dirigente dell'Ufficio Iva; se la ispezione deve essere eseguita presso le sedi in cui si esercitano soltanto attività artistiche o professionali, ovvero presso le sedi sopra indicate che risultino tuttavia adibite 'anche ' ad abitazione del contribuente, la competenza è riservata all'AGO, essendo all'uopo sufficiente un ' semplice ' decreto di autorizzazione emesso dal procuratore della Repubblica(motivato: legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 1); - se occorre accedere in 'locali diversi' da quelli sopra elencati(id est: in locali adibiti 'in via esclusiva' ad abitazione o ad attività che non siano commerciali, agricole o professionali od artistiche) la competenza è attribuita all'AGO, essendo previsto a maggiore garanzia del diritto alla inviolabilità del domicilio (art. 14 Cost., comma 3) che il decreto del procuratore della Repubblica sia specificamente motivato in ordine alla ricorrenza in concreto dei 'gravi indizi di violazione delle leggi tributarie' che dovranno essere rappresentati e documentati dall'autorità amministrativa che formula la relativa richiesta; in ogni caso, ove sorga la esigenza di effettuare perquisizioni personali o reali durante l'accesso, è sempre prevista la autorizzazione dell'AGO in conformità alla prescrizione dell'art. 13 Cost., comma 2”.*

successivo art. 14, ne fa un elenco tassativo, mentre l'art. 15 prevede solo una generica limitazione.

Gli uffici delle imposte possono ottenere e richiedere a banche ed intermediari finanziari informazioni, dati e notizie relativi a rapporti intrattenuti od operazioni effettuate con i loro clienti, contenute in un sistema informatizzato, cosiddette banca-dati (art. 32, comma 1, n. 7 D.p.r. n. 600/1973). In quest'ipotesi, si fa riferimento ai diritti fondamentali di “ libertà informatica”, che sono il diritto di domicilio informatico e di autodeterminazione informativa. L'evoluzione normativa del trattamento dei dati bancari ha visto realizzarsi il passaggio da un sistema di “ segreto bancario”, ad un sistema aperto, di acquisizione automatica delle informazioni, e, inoltre, prassi e giurisprudenza, di frequente, hanno escluso il segreto bancario dal novero di diritti della personalità del soggetto, costituzionalmente protetti. Le garanzie che riguardano la circolazione di informazioni sui rapporti finanziari sono limitate¹³⁸. Non esiste alcun vincolo di segretezza, garantito costituzionalmente, sulla possibilità di all'Amministrazione Finanziaria dati ed informazioni che riguardano il rapporto del cliente con la banca, rilevando, in questo caso, una tutela ridotta. Viene, però, coinvolto il diritto alla autodeterminazione informativa, la c.d. libertà informatica, che, da una parte preclude la raccolta e la diffusione di informazioni personali, a tutela della riservatezza del singolo, e, dall'altra consente di elaborare elettronicamente i propri dati¹³⁹. Il titolare della banca-dati, inoltre, non può usufruire di altrui dati personali. È una situazione soggettiva non garantita in modo esplicito dalla Costituzione, ma si richiede una specifica disciplina legislativa¹⁴⁰. A questo punto, merita un particolare approfondimento il tema dei diritti di libertà informatica e le conseguenze della sua eventuale violazione nell'ambito delle indagini tributarie. È recente l'introduzione del termine “ domicilio informatico”¹⁴¹, garantita dall'art.

¹³⁸ Cfr. G. FRANSONI, “ *Indagini finanziarie*”, *diritto alla riservatezza e garanzie “ procedurali”*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3587 e ss.

¹³⁹ In tema, G. CORASANITI, *Diritto e tecnologia dell'informazione*, Milano, 1990.

¹⁴⁰ Con la legge n. 675 del 1996 è stato introdotto uno statuto complessivo delle informazioni personali e conseguentemente è stato riconosciuto il diritto alla autodeterminazione informativa.

¹⁴¹ Nella Relazione al disegno di legge n. 2773, che ha dato origine alla legge che ha introdotto nel codice penale tre nuove figure di reato, fra i delitti contro l'inviolabilità del domicilio, n. 547/1993, si intende per “ *domicilio informatico*”, “ *lo spazio fisico ed ideale che è di pertinenza della sfera individuale personale tutelata dalla costituzione, sia con riferimento a dati di natura personale che patrimoniale*”. In questo modo, il sistema informatico/telematico è considerato uno strumento

14 Cost., è considerato lo spazio in cui l'individuo esplica buona parte delle sue attività quotidiane, intellettuali e personali, con facoltà di esclusione di terzi. La legge tributaria non prevede il domicilio informatico, e per questo motivo, per alcuni, è possibile colmare detta lacuna normativa, con la sua estensione nell'ambito del domicilio fisico, tale che una procedura di accesso ispettivo, al pari di una nella privata abitazione, deve essere giustificata da “ grave violazione” e preceduta da una autorizzazione dell'autorità giudiziaria. Nonostante la disciplina delle indagini stabilisce condizioni e limiti per l'esercizio dei poteri, si assiste ad una forte compromissione del diritto alla riservatezza dei soggetti passivi, rispetto all'esercizio dei poteri istruttori da parte degli organi competenti, che se non assoluta indica, comunque, il prevalere dell'interesse fiscale sui valori tutelati dalle norme¹⁴².

Circa la collocazione dei poteri investigativi nell'ambito della teoria del procedimento, rientrano tra i procedimenti dichiarativi che danno certezza a fatti rilevanti per il diritto. Sono atti autoritativi di acquisizione di scienza(o di accertamento), sono, infatti posti in essere una serie di atti tra loro coordinati e finalizzati all'attività conoscitiva, non rilevando la successiva ed eventuale dichiarazione delle informazioni acquisite. L'attività d'indagine può rappresentare o una fase istruttoria o un procedimento del procedimento impositivo. Nel primo senso, di attività istruttoria, intende controllare gli obblighi dei contribuenti, ed è finalizzata all'atto di accertamento. Se, invece, è compresa in un complesso di atti ed operazioni, come nel caso delle cosiddette verifiche generali condotte dalla polizia tributaria e finalizzata al controllo fiscale, si ha un procedimento autonomo, che si inserisce nel più ampio procedimento di imposizione. Nella loro funzione, pur essendo presenti sia il momento conoscitivo che quello dichiarativo,

per compiere un illecito penale, ma anche luogo in cui l'uomo trasferisce alcune facoltà intellettuali, tale da costituire una espansione ideale dell'area personale del soggetto interessato, garantita dall'art. 14 Cost.

¹⁴² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, l'Autore mette a confronto due blocchi normativi, uno è il D.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, sulla “ privacy”, e le norme fiscali sui poteri d'indagine e di acquisizione d informazioni per i controlli e gli accertamenti tributari, che necessitano di fissare un limite nell'accesso ad informazioni della sfera privata e personale dei soggetti.

vi è una netta prevalenza del primo, soprattutto, quando, l'esito delle ispezioni è negativo, qualora non vengano rilevate delle violazioni¹⁴³.

3. La liquidazione informatica ed il controllo formale delle dichiarazioni.

La liquidazione delle imposte è il primo controllo delle dichiarazioni dei redditi, diretto non alla rettifica, ma alla correzione degli errori contenuti nella dichiarazione e negli elementi in possesso dell'Anagrafe tributaria. L'art. 36-bis del D.p.r. n. 600 del 1973 prevede che “ *avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta*”. In tal modo si riscontrano automaticamente le incongruenze tra imposta liquidata in dichiarazione e importo del versamento diretto¹⁴⁴. Il controllo formale delle dichiarazioni è, invece, disciplinato all'art. 36-ter del D.p.r. n. 600 del 1973, e, interessa solo alcune voci della dichiarazione, che devono essere giustificate con documentazione. Se al termine del controllo, il risultato è diverso dal dichiarato, è fatta comunicazione al contribuente, il quale è, poi, invitato a versare le maggior somme dovute.¹⁴⁵ Non tutte le dichiarazioni sono sottoposte a questa tipologia di controllo, solo quelle individuate secondo criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione. Il controllori cui si tratta, a differenza della liquidazione, prende in esame non solo la dichiarazione ma anche i documenti corredati, ed ha ad oggetto, non le irregolarità formali, ma le violazioni sostanziali della norma tributaria. Il

¹⁴³ Cfr. B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, , p. 427 e s., id, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.

¹⁴⁴ La Corte di Cassazione nella sentenza 20 agosto 2004, n. 1648, ha chiarito che “ *la dichiarazione tributaria è atto direttamente attuativo della legge tributaria, e produce di per sé un effetto di liquidazione dell'imposta, rispetto al quale l'eventuale ulteriore liquidazione dell'ufficio, a seguito dell'esercizio del potere di accertamento formale automatizzato ex art. 36 bis D.p.r. n. 600 del 1973, non innova se non per la correzione degli errori materiali e di calcolo, tanto è vero che il 4° comma dello stesso articolo adotta il principio dell'imputazione diretta della liquidazione al dichiarante*”.

¹⁴⁵ Se il contribuente versa si evita l'iscrizione a ruolo e la sanzione è ridotta ad un terzo, D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, art. 2.

contribuente, o il sostituto d'imposta, in sede di controllo formale è parte attiva del procedimento, ed è invitato a fornire chiarimenti in ordine ad alcuni elementi della dichiarazione, quali deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, ed a trasmettere i documenti che li giustificano, o ad esibire le ricevute dei versamenti. All'esito del controllo gli uffici possono:

- escludere le ritenute scomutate in sede di dichiarazione ;
- escludere le detrazioni di imposta;
- escludere le deduzioni del reddito;
- quantificare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati, presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;
- correggere gli errori materiali e di calcolo contenuti nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Al termine del controllo, l'esito è comunicato, come in quello automatico, al contribuente (o al sostituto d'imposta), indicando, inoltre, i motivi che hanno determinato la rettifica degli imponibili, o degli altri dati dichiarati.

Le esaminate attività di controllo, automatico e formale, sono dirette alla determinazione esatta dell'imponibile, conseguenza dell'inadempimento del contribuente è l'iscrizione a ruolo delle somma dovute da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3. Il controllo sostanziale: accessi, ispezioni e verifiche.

Gli organi preposti al controllo sostanziale sono gli uffici dell'Agenzia dell'entrate e la Guardia di finanza. Il controllo sostanziale della posizione fiscale del contribuente si svolge attraverso specifici mezzi d'indagine tassativamente individuati, laddove si realizzano i presupposti previsti dalla legge. L'attività investigativa condotta in assenza dei presupposti legislativi, o per motivi extrafiscali, determina l'illegittimità del potere esercitato, e vizia l'atto di eccesso

di potere, in questo caso, il contribuente potrà lamentare la violazione dei propri diritti fondamentali. Più volte si è discusso delle garanzie e dei diritti riconosciuti al contribuente nello Statuto, in seguito a verifiche fiscali.

L'ufficio può invitare il contribuente a comparire di persona, per fornire dati e notizie rilevanti, o per esibire e trasmettere atti e documenti, come l'esibizione dei bilanci o delle scritture contabili, nel caso in cui i soggetti siano tenuti alla contabilità. Inoltre, l'ufficio può inviare al contribuente questionari relativi a dati e notizie particolari. Possono essere chiesti ad altro soggetto, atti e documenti, che riguardano rapporti con il contribuente, rilevanti ai fini fiscali. La richiesta di comunicazione di dati e notizie può avvenire anche nei confronti di organi e amministrazioni dello Stato, di enti pubblici non economici, delle società di assicurazione, degli enti che effettuano pagamenti e riscossioni per conto terzi o che svolgono attività di intermediazione e gestione finanziaria. Peraltro, l'ufficio può richiedere copia di atti depositati ai notai, ai procuratori del registro, ai conservatori dei registri immobiliari e ad ogni altro pubblico ufficio.

La verifica è il principale controllo fiscale dei contribuenti, prevede una serie di operazioni che hanno inizio con l'accesso in un luogo, a cui seguono le ispezioni documentali e le verificazioni, si concludono con la redazione del processo verbale di constatazione. Il termine verifica è utilizzato per l'analisi contabile ed extracontabile dell'attività del contribuente e comporta una permanenza dei verificatori, tale da comprendere al suo interno l'accesso e l'ispezione. Il potere di verifica è molto importante, in quanto incide in modo particolare sulle libertà inviolabili, garantite dalla Costituzione, che riguardano la persona e il domicilio. L'art. 12, comma 2, dello Statuto dispone che quando ha inizio una verifica il contribuente deve essere informato dell'oggetto e delle ragioni, della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa e dei diritti e degli obblighi che gli sono riconosciuti. Nello stesso articolo, è previsto che, gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Salvo casi eccezionali e urgenti motivati, si svolgono durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività, ed in modo da non arrecare turbativa alle attività stesse e alle relazioni commerciali o

professionali del contribuente. L'esame dei documenti, su richiesta del contribuente, può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o lo rappresenta. Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista deve essere dato atto nel processo verbale delle operazioni. Per accesso si intende l'ingresso nei locali ove il contribuente svolge la propria attività, ovvero presso l'abitazione, nei casi e nei modi stabiliti tassativamente dalla legge. L'art. 14 Cost., che dispone il diritto inviolabile di domicilio, ammette " nei casi e nei modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale", le ispezioni, le perquisizioni ed i sequestri, con autorizzazione dell'autorità giudiziaria in atto motivato¹⁴⁶. Gli accessi eseguiti in locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole ed artistiche devono essere autorizzati dal Capo dell'Ufficio dell'Agenzia dell'entrate o il Comandante di zona della Guardia di finanza. Nel caso di accesso in locali destinati all'esercizio di arti e professioni è richiesta la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, e l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, " per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale"¹⁴⁷. Oltre all'autorizzazione del Capo dell'ufficio dell'Agenzia o del Comandante di zona della Guardia di finanza, per l'accesso nelle abitazioni, è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica¹⁴⁸, concessa con atto motivato, e solo per gravi vizi di violazione di norma fiscali, per reperire libri, registri, documenti e altre prove della violazione. Per le stesse ragioni di inviolabilità del domicilio, inteso in senso ampio, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica è necessaria anche per procedere a perquisizioni personali, ed all'apertura coattiva di plichi sigillati,

¹⁴⁶ La Corte di Cassazione, Sez. trib., nella sentenza 16 ottobre 2009, n. 21974, ha affermato che " *Le autorizzazioni del Procuratore della Repubblica illegittime per mancanza o carente motivazione sui gravi indizi di violazione delle norme tributarie determinano l'inutilizzabilità degli atti acquisiti in sede di accesso ex art. 52 D.p.r. n. 633/1973*".

¹⁴⁷ Art. 52, comma 3, del D.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

¹⁴⁸ L'atto del Procuratore della Repubblica è un atto amministrativo discrezionale che deve essere motivato, Sentenza Corte di Cassazione 8 agosto 1990, n. 8062. Tale atto può essere sindacato dal giudice tributario, sia sotto il profilo dell'adeguatezza della motivazione, sia sotto il profilo della idoneità dei gravi indizi di evasione, sempre la Corte di Cassazione, nella sentenza 20 marzo 2009, n. 6836, ha ritenuto inutilizzabili gli elementi di prova acquisiti in seguito ad un accesso della Guardia di finanza nel domicilio del contribuente, allorquando il decreto di autorizzazione sia privo dell'indicazione dei gravi indizi e qualora gli stessi non risultino dalla richiesta di autorizzazione all'Autorità giudiziaria.

borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili. L'ispezione consiste in indagini documentali in possesso del soggetto sottoposto a verifica, con particolare riguardo ai documenti ed alle scritture contabili obbligatorie, al fine di controllarne sia la regolarità formale sia di riscontrarne i fatti e le situazioni realmente accaduti nell'attività economica. I documenti visionati non devono obbligatoriamente essere conservati¹⁴⁹.

Con il termine verifica si intende ogni altra attività di ricerca e di controllo, diretta ad esaminare gli impianti, il personale dipendente, le merci. Possono, inoltre, riguardare i significativi elementi di stima della potenzialità reddituale dell'azienda, da cui possono scaturire rettifiche induttive del reddito, in base alle incongruità dei ricavi dichiarati rispetto a quelli presumibili, o dati rilevanti ai fini degli studi di settore. La verifica contabile è una forma di controllo dell'esattezza e veridicità della contabilità, sulla scorta delle fatture e di altri documenti, anche mediante controlli incrociati, cioè confrontando documenti e scritture contabili di terzi. La permanenza degli operatori fiscali presso la sede del contribuente non può superare i trenta giorni lavorativi di effettiva presenza, prorogabili di ulteriori trenta, in caso di complessità motivata dal dirigente dell'Ufficio. Presso la sede di impresa in contabilità semplificata, e lavoratori autonomi il periodo di permanenza è di quindici giorni di effettiva presenza, con eventuale proroga¹⁵⁰. Il contribuente può rivolgersi al Garante, qualora ritenga che le modalità di verifica non siano conformi alla legge.

Le indagini bancarie sono mezzi istruttori che l'Amministrazione finanziaria può utilizzare per l'accertamento dei redditi del contribuente¹⁵¹. Il dovere di riservatezza, connesso al segreto bancario, non può ostacolare l'accertamento di illeciti fiscali. Per il fisco non esiste il segreto bancario, e riguardando interessi

¹⁴⁹ I libri e le scritture contabili che non verranno esibite in corso di ispezione non potranno successivamente essere presi in considerazione in sede amministrativa o contenziosa, art. 52, comma 5, D.p.r. n. 633 del 1972.

¹⁵⁰ Art. 7, comma 2, D.l. 13 maggio 2011, conv. con legge 12 luglio 2011, n. 106.

¹⁵¹ L'accertamento bancario, in precedenza era vincolato al segreto bancario. Anche se non contenuto espressamente in una norma è stato tutelato costituzionalmente nell'ambito della disposizione che tutela il risparmio e l'investimento. Fino al 1971, in Italia, non erano previste deroghe al segreto bancario per finalità fiscali. Con la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, sono state introdotte le prime deroghe a tale segreto. In seguito, con il D.p.r. n. 463 del 1982, pur rimanendo invariato il regime autorizzatorio, si fanno notevoli passi avanti in tale materia. Il legislatore nel 1991 grazie alla legge n. 413 ha previsto, in ambito tributario, l'abolizione del segreto bancario.

patrimoniali e non personali, non si applicano le garanzie proprie dei diritti inviolabili della persona. I problemi di legittimità costituzionali delle indagini bancarie, ritenute, prima, incompatibili con il segreto bancario, ed il diritto di riservatezza, di cui agli artt. 13 e 14 Cost., sono stati superati dalla Corte Cost. che nella sentenza n. 51 del 1992 ha ritenuto questo tipo di conoscenze strettamente legato al traffico commerciale, tale che la riservatezza che li caratterizza non può limitare l'esatto accertamento dei tributi¹⁵². Attraverso le autorizzazioni necessarie per le indagini di questo tipo, il legislatore tributario ha previsto un controllo preventivo di suddetta attività istruttoria¹⁵³. Le indagini bancarie¹⁵⁴ sono svolte dall'Agenzia dell'entrate, in via amministrativa, con autorizzazione della Direzione regionale, e dalla Guardia di finanza, previa autorizzazione del Comandante di zona. L'accesso presso gli istituti bancari avviene con una procedura che presuppone l'autorizzazione, i funzionari devono redigere un processo verbale delle attività, ed inoltre, la documentazione acquisita deve essere siglata dal funzionario. A questo tipo di indagini corrisponde un ampio potere di richiesta dell'Amministrazione finanziaria, prevedendo la richiesta di dati, di qualsiasi notizie e documenti relativi a rapporti intrattenuti ed operazioni effettuate, compresi i servizi resi e le garanzie prestate da terzi, inoltre, le banche devono comunicare all'Anagrafe tributaria il nome dei loro clienti e la natura dei rapporti intrattenuti¹⁵⁵. Gli uffici possono disporre l'accesso presso le banche per la rilevazione di dati e notizie, ove la banca non risponda in tempo. Pur non essendo obbligatorio il contraddittorio con il contribuente, può inviarsi al contribuente la richiesta di dati e notizie invitandolo, a comparire di persona o inviandogli, inoltre, dei questionari¹⁵⁶. Qualora le risultanze di dette indagini non

¹⁵² Nella sentenza della Corte Cost. 3 febbraio 1992, n. 51, si legge che il segreto bancario indica un dovere di riserbo a cui sono tenute le imprese bancarie, al quale però non corrisponde nei clienti delle banche una posizione giuridica costituzionalmente protetta, in quanto la sfera di riservatezza dei conti e delle operazioni degli utenti dei servizi bancarie strumentale alla sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali.

¹⁵³ In tema, F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011.

¹⁵⁴ In tema di indagini bancarie vedere, L. STRIANESE, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, Napoli, 2009.

¹⁵⁵ La richiesta può essere rivolta anche alle società Poste Italiane s.p.a., agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione di risparmio delle società fiduciarie.

¹⁵⁶ In tema di contraddittorio preventivo e diritto di difesa del contribuente, durante le indagini bancarie, A. PICCARDO, *Per l'accertamento fondato su dati bancari è necessario il*

corrispondano alla contabilità, opera una presunzione legale relativa di illecito tributario, ed è onere del contribuente superarla con prova contraria, giustificando il mancato riscontro dei dati emersi. È rimessa alla discrezionalità dell'ufficio la convocazione del contribuente e l'invito a presentare chiarimenti sulle operazioni bancarie. Problemi di legittimità costituzionale delle verifiche bancarie sono sorti anche a causa della loro natura presuntiva¹⁵⁷, con riferimento all'efficacia probatoria dei prelievi. L'art. 32 del D.p.r. n. 600/1973, disponendo che un atto di accertamento può essere fondato su dati bancari, se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nella determinazione dell'imponibile o che sono estranei alla produzione del reddito, contiene una presunzione legale, in forza della quale, sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti bancari vanno imputati a ricavi conseguiti dal contribuente nella propria attività d'impresa. La norma dispone, anche, che i prelevamenti e gli importi riscossi sono posti come ricavi o compensi, a fondamento degli avvisi di accertamento, “ e il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni”. Il contribuente deve provare che i versamenti sono registrati in contabilità, e che i prelevamenti sono serviti per pagare determinati beneficiari, e non costituiscono acquisizione di utili¹⁵⁸. Si ravvisa, così, una doppia presunzione: quella che ritiene che il prelevamento sia utilizzato per remunerare un acquisto inerente alla produzione del reddito, un'altra secondo cui, al costo non contabilizzato corrisponde un ricavo, anch'esso, non contabilizzato. La presunzione che deriva dai prelevamenti è relativa, e la prova contraria è rappresentata dall'indicazione del beneficiario. Se nel corso di un'indagine, di tipo amministrativo, emergono fatti penalmente rilevanti, il procedimento dovrà

contraddittorio tra contribuente e Fisco, in *Dir. prat. Trib.*, 1998; F. NIEDDU- R. LUPI, *Movimentazioni bancarie e senza contraddittorio amministrativo: dalla prova legale alla prova libera*, in *Dial. Dir. trib.*, 2006; G. ANTICO, *Il comportamento del contribuente durante le verifiche fiscali e l'onere di prova contraria negli accertamenti bancari*, in *Fisco*, 2008.

¹⁵⁷ Il valore indiziario dei dati bancari è affermato da S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni di prelevamento*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE, Napoli, 2006, sostiene che i dati che riguardano i rapporti bancari, acquisiti attraverso indagini, sono il risultato di un atto istruttorio, ed hanno la valenza di meri indizi liberamente apprezzabili dal giudice; M. V. SERRANO', *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003, sostiene la natura di indizio delle informazioni bancarie se non suffragate da altri elementi.

¹⁵⁸ Corte di Cassazione, sentenza 5 dicembre 2007, n. 25365.

proseguire secondo le disposizioni del codice di procedura penale. La determinazione del maggior reddito tassabile, attraverso accertamenti bancari o finanziari, e la valenza riconosciuta alla documentazione, devono, comunque, rispettare le garanzie costituzionali previste nei confronti del contribuente, che sia informato tempestivamente della richiesta di acquisizione di documentazione bancaria. In ottemperanza dell'art. 24 Cost., il contribuente può, infatti, fornire prova contraria della finalità delle operazioni oggetto di controllo, e delle risultanze, che non sono contrastanti con le dichiarazioni presentate. Le argomentazioni esposte sono, inoltre, collegate alla problematica del preventivo contraddittorio, che consenta al contribuente di fornire prova in questa fase, che precede l'emissione dell'avviso di accertamento, ai fini del diritto di difesa e del giusto procedimento, come sarà meglio chiarito nella parte di questo lavoro dedicato espressamente a questo tema¹⁵⁹.

5. Le autorizzazioni preventive

Nel quadro delle regole di definizione dell'attività conoscitiva e di controllo dell'amministrazione finanziaria, si riscontra la necessità che l'attività di indagine sia preceduta dall'emissione di uno specifico provvedimento amministrativo. L'ispezione tributaria è espressione della volontà di compiere il relativo controllo, e l'autorizzazione rappresenta l'esibizione dell'ordine che, nel concreto, legittima l'ispezione stessa¹⁶⁰. Il legislatore ha disposto che l'esercizio dei poteri istruttori sia preceduto da apposite autorizzazioni. Quest'ultime rappresentano una forma di tutela prevista dal legislatore per contemperare l'interesse fiscale con quello dei privati, soggetti ad indagine fiscale. L'esigenza di tutela risulterà maggiore per

¹⁵⁹ Cfr. F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, cit. p. 180, si legge che se si accetta la tesi della non obbligatorietà del contraddittorio "dovrebbe ragionevolmente ritenersi che il mandato contraddittorio nella fase preliminare all'avviso di accertamento non fa tuttavia venir meno l'inversione dell'onere della prova in sede di contenzioso in ogni stato e grado del giudizio e non depositando memorie e documenti fino alla data di trattazione del ricorso in I grado ex art. 32 D.lgs n. 546/1992, in quanto il contribuente pur venendo a conoscenza delle verifiche, ha meno tempo per dimostrare e documentare le non imponibilità delle motivazioni oggetto di contestazione e soprattutto se non è obbligato a tenere la contabilità".

¹⁶⁰ In tema, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, p. 41 ss.

intensità, laddove a rischio sono i diritti fondamentali della persona, riconosciuti e protetti dall'ordinamento, ed in quest'ipotesi, si rimetterà all'Autorità giudiziaria il compito di rilasciare l'autorizzazione necessaria. Nel caso in cui gli interessi privati coinvolti nell'indagine, siano considerati di rango inferiore, il rilascio della relativa autorizzazione, è lasciato, invece, all'organo gerarchicamente sovraordinato, non imparziale e non indipendente, ma diverso da quello procedente, o dal capo dell'Ufficio al quale appartengono i funzionari che svolgono le indagini. Le autorizzazioni possono essere ricomprese in tre categorie. La prima concerne le autorizzazioni dello stesso capo dell'Ufficio, quando si procede all'accesso nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, o professionali, come sancito dall'art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972, o per prolungare di trenta giorni gli accessi e per tornare presso i locali del contribuente una volta decorso il periodo di permanenza ordinario, eventualmente prorogato, *ex art.* 12, quinto comma, della legge n. 212 del 2000. Inoltre, è necessario il rilascio di una preventiva autorizzazione di un organo sovraordinato, del direttore centrale dell'accertamento o del Direttore regionale dell'Agenzia dell'entrate, ovvero, del comandante regionale, per la Guardia di finanza, per le indagini che riguardano le banche, o altri intermediari finanziari, per la comunicazione e il rilascio di dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto od operazione effettuata con i loro clienti, o le garanzie prestate da terzi, come disposto dall'art. 51, comma 2, nn. 6 *bis* e 7, del D.p.r. n. 633 del 1972 e art. 32, comma 1, nn. 7 e 6 *bis*, del D.p.r. n.600 del 1973. Si richiedono le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria, in particolare del Procuratore della Repubblica, per eseguire accessi in locali, non solo destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, ma che sono anche adibiti ad abitazioni, come disposto dal comma 1, dell'art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972¹⁶¹, e se si tratta di locali diversi da quelli indicati, ad esempio locali adibiti esclusivamente ad abitazione, è necessario che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sia rilasciata in caso di *gravi indizi di violazioni*, *ex art.* 52, secondo comma. Nel corso di un accesso, per procedere a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, all'esame di documenti per i quali è exceptio

¹⁶¹ *L'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.*

il segreto professionale, è necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ai sensi del terzo comma dell'art. 52.

In base alla loro natura, le autorizzazioni corrispondono a provvedimenti amministrativi di controllo, nel senso proprio del diritto amministrativo¹⁶², si intendono verificazione di atti e attività di un organo, da parte della stessa amministrazione a cui appartengono, oppure di altra amministrazione o di una pubblica autorità¹⁶³. L'ordine di ispezione, che conferisce l'incarico, non ha ad oggetto gli ispezionati, ma l'ufficio ispezionante, non determina la soggezione dei terzi, né la potestà dell'esercizio, in quanto entrambe disposte dalla legge, ma più precisamente, puntualizza e rende concretamente operante la legittimazione dell'ufficio a procedere all'ispezione. L'autorizzazione del capo dell'Ufficio, titolare, inoltre, del potere d'ispezione, corrisponde all'atto attraverso cui si concretizza l'esercizio del potere nei confronti di un determinato soggetto, in questo potere di ispezione e potere di autorizzazione fanno capo al medesimo organo, tanto da non ricomprendersi nella qualificazione di atto di autorizzazione in senso proprio¹⁶⁴, inteso alla rimozione di un impedimento all'esercizio di un

¹⁶² Considera i procedimenti di autorizzazione in funzione di controllo, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993. In diritto amministrativo, si definisce autorizzazione un atto di consenso all'esercizio di un'attività o di un potere di cui il soggetto richiedente è titolare in virtù di una posizione giuridica soggettiva riconosciutagli dall'ordinamento. Diverse sono le ricostruzioni proposte dalla dottrina, nel tempo. Secondo una concezione tradizionale, gli atti autorizzatori sono volti alla rimozione di un limite all'esercizio di un diritto soggettivo, subordinata ad una preventiva valutazione della compatibilità del suo esercizio (ripresa da A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984; P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, Milano, 1995; criticata da M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit. p.609 ; R. VILLATA, *Autorizzazione amministrativa e iniziativa economica*, Milano, 1974; il tema è stato rivisto da F. FRACCHIA, *Autorizzazione amministrativa e situazioni giuridiche soggettive*, Napoli, 1996)Altra dottrina, fa una distinzione tra autorizzazioni che rimuovono un limite all'esercizio di un diritto, ed altre che attribuiscono una nuova facoltà. Nel primo caso vi è un esercizio vincolato del potere dell'Amministrazione, mentre nel secondo si tratta di autorizzazione a carattere discrezionale. Altri ritengono che l'autorizzazione sia il provvedimento attraverso il quale l'Amministrazione verifica i requisiti soggettivi del richiedente e lo assoggetta al suo potere di vigilanza, senza potersi ingerire nella medesima. . secondo la classificazione tradizionale, *le autorizzazioni in funzione di controllo* sono volte ad esprimere un giudizio finalizzato a riscontrare in base a regole predeterminate il concreto contenuto del potere materiale oggetto del procedimento; *in funzione di programmazione* sono strumenti per ordinare attività di operatori ai precetti di piani o programmi stabiliti dall'Amministrazione (F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1323 ss.).

¹⁶³ Cfr. I. MANZONI- G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, p. 258.

¹⁶⁴ Cfr. G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2005, p. 80 ss., secondo l'Autore in base alla definizione amministrativa di atti di autorizzazione in funzione di controllo e prevenzione, tali atti promanano da soggetti o organi estranei all'autorizzando e ai suoi particolari interessi. In tema, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009.

potere o diritto, da parte di un organo diverso dal titolare del potere o diritto stesso. Può definirsi un atto organizzativo interno, quando concerne uffici e attività dello stesso apparato amministrativo, che dà l'ordine introduttivo del procedimento ispettivo, quando l'attività coinvolge terzi¹⁶⁵. Le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria e quella di un organo gerarchicamente sovraordinato, pur non imparziale e non indipendente ma diverso da quello precedente, sono atti a contenuto amministrativo, svolgono una funzione di controllo preventivo sui presupposti necessari all'esercizio dei poteri istruttori, e la loro validità condiziona quella delle indagini successive e l'utilizzabilità delle prove raccolte nella determinazione di eventuali violazioni tributarie. Connesso al tema delle autorizzazioni è l'obbligo di motivazione, ex art. 7, comma 1, dello Statuto, in quanto la descrizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto, che hanno condotto al rilascio delle autorizzazioni, consente la verifica della fondatezza e della compiutezza delle indagini, che la lesione degli interessi del soggetto indagato sia avvenuta secondo disposizione di legge. La funzione garantista della motivazione dell'atto autorizzatorio si esplica in una duplice direzione, assicura, infatti, che l'organo competente abbia valutato l'esistenza dei presupposti per l'esercizio dei poteri d'indagine, e consente, inoltre, al soggetto nei confronti dei quali i poteri istruttori sono esercitati di conoscere l'*iter* logico giuridico del soggetto autorizzante, ed eventuali vizi e incongruenze. La motivazione, quindi, nel suo primo intento, soddisfa le esigenze di imparzialità e trasparenza dell'azione amministrativa, laddove il soggetto precedente indica le ragioni che l'hanno spinto a porre in essere un determinato atto, e, nel secondo proposito, risulta in armonia con il diritto di difesa del soggetto destinatario dell'azione¹⁶⁶. L'ampia formulazione, *atti dell'amministrazione finanziaria*, adottata dal legislatore dello Statuto, al comma 1 dell'art. 7, estende l'ambito applicativo della norma anche agli atti autorizzatori.

¹⁶⁵ S. VALENTINI, *Le ispezioni amministrative*, Chieti, 1971.

¹⁶⁶ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 288.. Sull'importanza della motivazione delle autorizzazioni, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3568, sostiene che "Se si escludesse la necessità della motivazione, si finirebbe insomma per ridurre l'autorizzazione, essenziale momento di garanzia per i soggetti nei confronti dei quali i poteri istruttori sono esercitati, ad una semplice formalità".

6. Il processo verbale di constatazione.

Nel procedimento tributario, gli atti e le operazioni vanno inserite nel processo verbale di verifica, un documento cronologico, al cui interno, giornalmente, si raccolgono, in modo dettagliato, le operazioni compiute, quindi, le ispezioni ed i rilievi, comprese le richieste del contribuente e le risposte ricevute (art.12, comma 4, L. n. 212/2000)¹⁶⁷. Le operazioni di verifica devono essere trascritte in un rapporto verbale, secondo quanto disposto dall'art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972¹⁶⁸. Il processo verbale di verifica è atto pubblico, in quanto destinato a provare il compimento di azioni da parte di pubblici ufficiali o alla loro presenza, la cui finalità principale è quella di stabilire in ogni momento la verità dei fatti e delle operazioni compiute nel corso della verifica¹⁶⁹. Al termine delle operazioni di verifica è redatto il processo verbale di constatazione (cd. p.v.c.)¹⁷⁰, un documento in cui si sintetizzano i dati rilevati, le operazioni di controllo, gli eventuali rilievi nei confronti del contribuente, e le sue dichiarazioni. È un atto meramente istruttorio¹⁷¹, di conoscenza, con il quale sono trasmessi le violazioni compiute dal contribuente, che sono state accertate nel corso delle indagini, agli Uffici finanziari che a loro volta valutano il contenuto, e provvedono ad emettere un avviso di accertamento. Il processo verbale di chiusura delle operazioni, non

¹⁶⁷ “ *Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente, lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*”

¹⁶⁸ L'art. 52 del D.p.r. n. 633 del 1972, prevede che “ *per ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute; il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione, il contribuente ha diritto ad averne copia*”. Anche se la norma parla di accesso, nella prassi amministrativa, si è affermato come processo verbale di verifica.

¹⁶⁹ Cfr. B. SAMTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, p. 61 ss.; id., *La frode fiscale*, Milano, 2011, p. 417 ss., in ordine alla compilazione del verbale in contraddittorio o meno con il contribuente, e per quanto riguarda la necessità di consegnare la copia dell'atto, l'autore ne sostiene l'efficacia ai fini di una corretta manifestazione e concezione aperta dei rapporti intercorrenti tra Amministrazione finanziaria e cittadini contribuenti.

¹⁷⁰ In tema di processo verbale di constatazione, A. BUCCISANO, *Il valore probatorio degli atti acquisiti nella fase istruttoria dell'accertamento tributario e motivazione dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996; F.MOSCHETTI, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990; L. FERLAZZO NATOLI- S. ROMEO, *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nella irrogazione delle sanzioni*, Messina, 2001; D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nei procedimenti accertativi*, in *Rass. trib.*, 1990.

¹⁷¹ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 211.

solo consente di documentare i controlli svolti, le richieste rivolte al contribuente, le relative risposte, osservazioni ed i rilievi, nonché le metodologie utilizzate, ma ha, anche, la funzione di far conoscere al contribuente l'attività istruttoria svolta, affinché possa assumere le opportune difese. Inoltre, il p.v.c. ha una essenziale rilevanza procedimentale, nel senso che è condizione di procedibilità del competente ufficio per procedere alle rettifiche della dichiarazione, l'accertamento e la liquidazione delle imposte dovute, nonché per l'irrogazione delle sanzioni e il calcolo degli interessi eventualmente dovuti¹⁷². È un atto imprescindibile per l'attivazione del contraddittorio difensivo del contribuente¹⁷³. In ragione della qualifica di pubblici ufficiali, che rivestono gli organi inquirenti verbalizzanti, il documento redatto assume il valore di atto pubblico, che fa fede fino a querela di falso, *ex art. 2700 c.c.*, se in esso concorrono i requisiti fondamentali dell'atto pubblico¹⁷⁴. Le dichiarazioni del contribuente rese ai verbalizzanti ed inserite nel processo verbale di constatazione, hanno valore giuridico, fermo restando la possibilità dei rilievi che potrà presentare all'Amministrazione finanziaria, ed, inoltre, al giudice tributario, nella più avanzata fase contenziosa. In questo modo il legislatore sembra riconoscere al contribuente i rilievi che sono mossi nei suoi confronti, fin dal momento della verbalizzazione dalla fase conclusiva delle verifiche¹⁷⁵. Si ammette il rinvio dell'atto impositivo alla documentazione di chiusura delle verifiche, solo in seguito ad una attenta ponderazione, in quanto la netta distinzione dei compiti degli organi ispettivi, che si limitano all'acquisizione di prove, da quelli degli organi impositori, esclude una mera omologazione degli elementi contenuti nel verbale, senza previa valutazione, che determinerebbe,

¹⁷² Cfr. Circolare n. 1 del 2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

¹⁷³ Sulla rilevanza del processo verbale di chiusura delle verifiche, quale garanzia del contribuente, M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO- A. CCONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012., p. 361 ss.

¹⁷⁴ Art. 2700 c.c., *Efficacia dell'atto pubblico*, "L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti". Il processo verbale di constatazione previsto nel diritto tributario, non corrisponde completamente a quello indicato dal codice di procedura penale agli articoli 134 e seguenti, ma coincide con quella più generale di atto pubblico, in tema vedere B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, p. 53 ss.

¹⁷⁵ Art. 52, comma 7, D.p.r. n. 633 del 1972, anche art. 33, comma 1, D.p.r. n. 600 del 1973 ed art. 36, comma 2, parte II, D.p.r. n. 642 del 1972.

invece, la trasformazione del processo verbale di constatazione nell'atto impositivo. Inoltre, l'Ufficio può tener liberamente conto anche di altri elementi in suo possesso. L'efficacia probatoria del processo verbale è limitata ai fatti avvenuti in presenza del pubblico ufficiale che ha verbalizzato, e non comprende anche i giudizi e le valutazioni dei verbalizzanti. È un atto non autonomamente impugnabile innanzi alle Commissioni tributarie, e i suoi vizi potranno essere eccepiti, in sede giudiziale, nell'ambito del giudizio azionato contro l'atto di accertamento. La giurisprudenza tributaria è concorde nel ritenere non impugnabile il p.v.c., trattandosi di un atto endo-procedimentale, il cui contenuto e finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione di elementi utili ai fini dell'accertamento¹⁷⁶. Gli Uffici impositori, di frequente, emettono avvisi di accertamento motivati per *relationem* al processo verbale di constatazione, argomentando la scelta, di accoglimento del contenuto dell'atto, e permettendo così la sindacabilità da parte del giudice tributario. Lo Statuto, in applicazione del principio di collaborazione, è prevista una forma di tutela del contribuente nella fase di verifica fiscale, potendo comunicare entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazioni, osservazioni e richieste che devono essere esaminate dagli uffici (art. 12, VII comma)¹⁷⁷. L'atto, salvo casi particolari ed urgenti, non può essere emanato prima del termine entro il quale il contribuente può comunicare osservazioni e richieste, ed in violazione di detta norma l'avviso sarà invalido. È redatto alla presenza del contribuente che deve sottoscriverlo, dimostrando in questo modo la visione dell'atto e delle operazioni di verifica in esso contenute. La sottoscrizione del contribuente, in funzione di garanzia, pur indicando la sua collaborazione, non risulta confermativo dei rilievi riportati, e non ha efficacia sanante degli eventuali vizi contenuti in esso¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Cfr. Cass., sez. trib., 20 gennaio 2004, n. 787 ; Comm. Trib. Centr., esz. XXVI, dec. 7 giugno 2001, n. 4347

¹⁷⁷ A. GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, il quale sostiene che le comunicazioni rese in sede di redazione del processo verbale di constatazione esprimono "forme di partecipazione c.d. "collaborativa" o "servente".

¹⁷⁸ Sono previste ipotesi di definizione consensuale, in proposito F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2011, cit. p. 194.

6a. Definizioni consensuali mediante adesione

L'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, al fine di una definizione anticipata del rapporto fiscale¹⁷⁹, è stato introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n.112¹⁸⁰, la cui disciplina è contenuta nell'art. 5- bis del D.lgs 19 giugno 1997, n. 218. La norma attribuisce al contribuente la facoltà di prestare la propria adesione al contenuto del verbale di constatazione, redatto al termine di operazioni di verifica, relative a violazioni in materia di imposte sui redditi e Iva. L'adesione può riguardare esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione. Deve avvenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale, tramite una comunicazione al competente Ufficio e all'organo che lo ha redatto.

La procedura, in questo caso, terminerà con l'emissione da parte dell'Ufficio di un avviso di accertamento parziale, fondato sui rilievi del verbale, e una riduzione della sanzione¹⁸¹. L'istituto in parola, è dunque, propedeutico all'emissione di accertamenti parziali previsti per le imposte sul reddito, ex art. 41 bis del D.p.r. n. 600 del 1973, e per l'imposta sul valore aggiunto, ex art. 54, comma 4, del D.p.r. n. 633 del 1972¹⁸². Ai sensi del comma 2 dell'art. 5 bis, l'emanazione ad opera

¹⁷⁹ In proposito, M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008. M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009; F. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010; A. GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, l'Autore considera la violazione del principio di uguaglianza tra chi aderisce e chi, addivenendo al contraddittorio ottiene la rideterminazione della pretesa fiscale.

¹⁸⁰ Convertito in legge 6 agosto 2008, n. 133.

¹⁸¹ Il contribuente che esercita questa facoltà ha diritto alla riduzione a 1/6 delle sanzioni (cioè alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione) e al pagamento rateizzato delle somme dovute senza dover prestare alcuna garanzia. In tema, M. DAMIANI, *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, p. 3301;

¹⁸² L'Amministrazione finanziaria può emettere atti di accertamento c.d. parziali, che non presuppongono un esame complessivo, fondandosi su notizie frammentarie ed incomplete. L'accertamento parziale è stato introdotto dall'art. 1 del D.p.r. n. 309/1982, al fine di consentire agli Uffici di effettuare rettifiche, nel caso in cui, a seguito di segnalazioni del centro informatico delle imposte dirette, fossero emersi elementi idonei a stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato. L'articolo è stato oggetto di numerosi interventi normativi. Tale accertamento, oggi, si fonda su semplici segnalazioni ed informazioni, fornite da autorità qualificate (la Direzione Centrale Accertamento, la Direzione Regionale, l'ufficio della medesima Agenzia o di altre Agenzie fiscali, la Guardia di finanza o pubbliche amministrazioni o enti pubblici). Si ammette questo tipo di accertamento nelle ipotesi in cui l'Ufficio impositore giunga a conoscere le

dell'Ufficio competente di “*un atto di definizione dell'accertamento parziale*” recante le indicazioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997, rappresenta la fase conclusiva e definitiva dell'istituto che si analizza. In particolare, detto atto di definizione, deve recare: “*gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale*”.

L'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione¹⁸³. Tale atto contiene tutte le indicazioni previste dal procedimento di accertamento con adesione, e dunque, separatamente per ciascun tributo, gli elementi su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, (art.7, D.Lgs. n. 218 del 1997). L'atto di definizione emesso dall'Ufficio successivo

circostanze reddituali e fattuali attendibili, seppur parziali, derivanti da elementi in precedenza acquisiti, in quanto provenienti dai sistemi informatici delle diverse Amministrazioni pubbliche. Connessa alla natura “ parziale” dell'accertamento, è la possibilità di un'ulteriore attività istruttoria e di emanare un successivo avviso di accertamento , giacchè detto accertamento è emesso “ *senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43*”, (si desume dall'art. 43 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, che “ *Fino alla scadenza del termine nei commi precedenti, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte*”). L'accertamento parziale, per effetto della modifica apportata dalla legge n. 311 del 2004, ha visto un'ulteriore applicazione ai riscontri a seguito di approfondite indagini tramite accessi, ispezioni e verifiche(in tema, G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti “ generali”. Accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni delle dichiarazioni alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, 2005); oggi, grazie all'art.1 , comma 17, della legge n. 220 del 2010,(con effetto a partire da settembre 2011), è azionabile anche sulla base di elementi probatori acquisiti con attività istruttorie svolte presso gli Uffici finanziari, indicate dall'art. 32, primo comma, lett. 2, 3, 4, del D.p.r 29 settembre 1973, n. 600(invitando il contribuente a comparire, a esibire documenti, a rispondere a questionari), dalle quali siano emerse prove certe e dirette. L'estensione delle modalità di individuazione delle prove che fondano l'accertamento parziale, indica la volontà del legislatore di ricorrere sempre di più a strumenti istruttori più articolati e complessi, compresi quelli condotti in ufficio, favorendo da una parte la notifica di accertamenti integrativi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, e dall'altra conduce all'estensione dell'obbligo di interloquire con il contribuente, il quale, nell'ipotesi di indagine essenzialmente documentale, può non aver avuto alcun contatto con gli organi investigativi, al fine di presentare le sue osservazioni, possibilità che gli viene riconosciuta solo a seguito della consegna del processo verbale. (Cfr. M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012). Queste valutazioni saranno oggetto di riflessione nella parte conclusiva del presente lavoro, in quanto connesse all'esigenza di contraddittorio tra le parti, e l'esercizio del diritto di difesa anche in sede procedimentale.

¹⁸³ C.T.P. Milano, Sez. XXXI, 10 maggio 2010, n. 126, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, 9, p. 806, con nota di F. TUNDO.

all'adesione al processo verbale di constatazione è impugnabile dinnanzi al giudice tributario. L'acquiescenza del processo verbale di constatazione, prevista dall'art. 5-bis del D.lgs 218 del 1997 non pregiudica quindi la possibilità del contribuente di impugnare successivamente l'atto di definizione ricevuto dal Fisco. I giudici della CTR lombarda, richiamando la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, e ribaltando il giudizio invece espresso dai giudici di primo grado, hanno, così, accolto le ragioni del contribuente che contestava la corretta liquidazione degli importi dovuti e contenuti nei vari atti di definizione¹⁸⁴. L'Ufficio può, anche, formulare e notificare al contribuente un invito a comparire. Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997, così come modificato dall'art. 27 del D.L. n. 185 del 2008 reca le modalità di adesione, da parte del contribuente. L'adesione viene effettuata con una comunicazione al competente ufficio finanziario e con versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione(*ex art. 5, commi da 1 bis a 1 quinquies*, del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218)¹⁸⁵ .

7. Atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività di indagine dell'Amministrazione Finanziaria.

¹⁸⁴ La Commissione tributaria della Lombardia, con la sentenza n. 46/28/12, ha offerto un'importante chiarimento in tema di processo verbale di constatazione, stabilendo che “ *la lettura dell'art. 19 Dlgs 546/1992 si deve interpretare estensivamente identificando tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente*”. Ne deriva che l'atto di definizione emesso dall'Ufficio a seguito di adesione al pvc deve considerarsi impugnabile davanti al giudice tributario. In sostanza, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, aderendo all'orientamento di legittimità che ha interpretato estensivamente il dettato dell'art. 19 citato, ha accolto l'appello del contribuente, riformando la sentenza di prime cure. Più precisamente, il Collegio rammenta che la Suprema Corte, con le sentenze n. 8663/2011, n. 15946/2010, n. 14373/2010, n. 2559/2010, n. 17202/2009 e n. 16293/2007, ha ripetutamente affermato che “*la lettura dell'articolo 19D.Lgs 546/1992 si deve interpretare estensivamente identificando tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente*”.

¹⁸⁵ Il Decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, rubricato “ *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*”, ha introdotto, al fine di limitare il contenzioso tributario e ridurre i tempi di definizione degli accertamenti, l'istituto dell'*accertamento con adesione*, sulla base di un accordo tra Fisco e contribuente.; tale accordo può avvenire su invito dell'Amministrazione finanziaria o su istanza del contribuente.

Dopo aver individuato gli aspetti generali dell'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, si considera l'esercizio di suddette funzioni amministrative, se contrastanti con il modello legale, e le conseguenze che ne derivano. Il sistema normativo che concerne l'attività istruttoria (art. 52, comma 2, del D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 e art. 33 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600), impone una serie di regole all'Amministrazione finanziaria, nel rispetto dei diritti di rango costituzionale, che possono essere coinvolti nella fase di indagine. in caso contrario l'attività amministrativa di controllo sarà ritenuta viziata.

Ci si interroga in ordine all'esistenza di una tutela immediata del contribuente, qualora lo stesso ritenga che, durante l'esercizio dei poteri istruttori, sia stata lesa la sua posizione soggettiva. L'attività amministrativa tributaria può essere fonte di responsabilità contrattuale ed extracontrattuale, e nell'ambito dell'istruttoria procedimentale, possono verificarsi comportamenti illeciti di tipo civile, penale o strumentale, ai quali, tra l'altro, corrispondono reazioni difensive, in cui si comprendono sanzioni, punitive e risarcitorie. È opportuno sottolineare che sono, comunque, fattispecie esterne al procedimento tributario, e alla materia oggetto di questo lavoro. Si intende, invece, in questa specifica sede, analizzare le eventuali illegittimità commesse nel corso delle indagini tributarie, e la loro incidenza sulla validità dell'atto impositivo. Punto di partenza della seguente riflessione è la conseguente illegittimità dell'avviso di accertamento, a causa di vizi della fase istruttoria. La *ratio* di detta considerazione può ricostruirsi, anche, attraverso l'interpretazione giurisprudenziale della Corte di Cassazione, che stabilisce l'annullabilità, dell'avviso di accertamento, laddove siano state violate le norme che regolano l'esercizio dell'attività istruttoria, determinando, in tal modo, l'invalidità dell'atto impositivo.¹⁸⁶

Il particolare stato di soggezione, in cui possono trovarsi i soggetti passivi dell'istruttoria, nell'esercizio di alcune tipologie di indagini, riserva alla legge il compito, non solo, di disciplinare, tassativamente, l'esercizio dei poteri istruttori, ma, anche, di individuare precisi limiti, entro cui detti poteri possono incidere nella sfera dei privati, determinando l'invalidità dell'atto conclusivo che si fonda su dati acquisiti esclusivamente attraverso mezzi illegittimi. Le prove prodotte in

¹⁸⁶ Sentenza Corte di Cassazione, sez. un. civ., 21 novembre 2001, n. 16424.

fase istruttoria, in violazione delle leggi tributarie, non sempre diventano inutilizzabili in fase di accertamento. Ciò si verifica in caso di violazione delle norme istruttorie che sono dirette ad assicurare la congruità della procedura e l'esattezza dell'accertamento, o di quelle che limitano i poteri autoritativi degli organi d'indagine, in quanto finalizzate a garantire diritti ed interessi del contribuente, o di terzi. Diversamente, le norme che sono prettamente interne all'organizzazione degli uffici, e quelle che tutelano gli interessi pubblici non riguardanti la pretesa tributaria, non determinano l'illegittimità del provvedimento finale¹⁸⁷. Vi sono vizi provocati da anomalie dei provvedimenti amministrativi, e che determinano l'invalidità degli atti giuridici, come nell'ipotesi di emissione di un atto di autorizzazione ad un accesso ispettivo, da parte del capo dell'Ufficio, che sia privo della motivazione. Si ha, invece, un'attività illecita qualora si riscontri un'anomalia del procedimento, che può essere causata dall'assenza del provvedimento amministrativo istruttorio, quindi un comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria. Un caso esemplificativo dell'illiceità del procedimento è un accesso ispettivo che sia privo dell'autorizzazione.

I vizi di legittimità dell'atto ispettivo, possono essere distinti in tre categorie: vizio di incompetenza, qualora l'attività ispettiva sia esercitata oltre i limiti della propria competenza, invadendo quella di un'altra autorità ispettiva; eccesso di potere, che sussiste nel caso di un vizio funzionale dell'atto; ed, in casi residuali, la violazione di legge¹⁸⁸. La legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante “ *Modificazioni e integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente norme generali sull'azione amministrativa*”, ha introdotto un intero capo dedicato all' ” *Efficacia*

¹⁸⁷ In dottrina, vedere, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari. fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. Dir. trib.*, 2008; D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 1990; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004. In particolare, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, operando una classificazione delle norme in tema di istruttoria, individua norme: - interne di organizzazione dell'attività degli uffici; -finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; -a tutela dei diritti e degli interessi privati, del contribuente e di terzi; - a garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi, sostiene che non tutte le violazioni istruttorie sono suscettibili di determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento, e tale effetto non si realizza quando sono violate le norme che non riguardano l'efficacia esterna dell'attività amministrativa (norme di organizzazione interna) o di violazione di insufficiente gravità.

¹⁸⁸ In proposito, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.

ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso". Le ipotesi di anomalia del provvedimento amministrativo corrispondono all'invalidità (in senso stretto), ed all'inesistenza. L'irregolarità, invece, è una violazioni di marginale importanza, che non determina un vizio vero e proprio¹⁸⁹. La dicotomia, invalidità ed inesistenza dell'atto, secondo la definizione privatistica, rispecchiano, simmetricamente, l'annullabilità e la nullità¹⁹⁰. Nel diritto amministrativo l'invalidità tende ad identificarsi con l'annullabilità, ed il provvedimento è illegittimo quando viola la norma giuridica, provocando l'invalidità dell'atto (l'annullabilità). Sotto la rubrica "*Annulabilità del provvedimento*", l'art. 21 *octies*, primo comma, della legge 241/1990, stabilisce che "*è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza*". Fino al momento del suo eventuale annullamento, l'atto invalido è efficace¹⁹¹. Se il privato non impugna l'atto, ai fini dell'annullamento dello stesso, ne subirà gli effetti. L'atto invalido, che non è stato impugnato, diventa definitivo, a meno che non venga annullato d'ufficio dalla stessa Amministrazione. Se si tratta di un vizio che comporta la mera annullabilità dell'atto, quest'ultimo anche se illegittimo, deve ritenersi, comunque, efficace, ed in grado di degradare il diritto soggettivo ad interesse legittimo, ed rimesso alla competenza del giudice amministrativo. Ai sensi dell'art. 21 *septies*, rubricato "*Nullità del provvedimento*", la legge n. 241 del 1990 stabilisce che "*è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o esclusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*". Se si tratta di un atto nullo, privo di

¹⁸⁹ L'irregolarità è sempre sanabile e può dar luogo a sanzioni di carattere disciplinare a carico del funzionario che ha posto in essere l'atto.

¹⁹⁰ Nella disciplina del codice civile, l'invalidità degli atti o negozi giuridici, si esplica nella nullità (artt. 1418-1424) e nell'annullabilità (artt. 1425-1446). L'atto è nullo in caso di mancanza di uno dei suoi elementi essenziali, o perché contrario a norme imperative; salvo che legge, in deroga, non prevede l'annullabilità. In tal modo la nullità, che provoca l'inesistenza giuridica dell'atto improduttivo di effetti, costituisce la regola, mentre le ipotesi di annullabilità sono eccezionali, essendo tassativamente indicati dalla legge. L'atto annullabile è comunque produttivo di effetti, salvo che il giudice non provveda la suo annullamento con effetto retroattivo.

¹⁹¹ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, cit. p. 303, sostiene che l'atto amministrativo invalido ha, fino al momento del suo eventuale annullamento, la stessa efficacia dell'atto valido. Significa che, malgrado il suo stato viziato, ha autorità di provvedimento e, quindi, imperatività(sia pure in via interinale).

efficacia, la giurisdizione spetterà al giudice ordinario. In questo caso l'atto, affetto da nullità assoluta e insanabile, è inidoneo a degradare il diritto soggettivo ad interesse legittimo. Sulla base degli esempi prima richiamati, per effetto delle autorizzazioni rilasciate dal Procuratore della Repubblica, come previsto dall'art. 52 del D.p.r. n. 633/1972, per l'esecuzione di accessi ispettivi domiciliari e per quella di ulteriori attività incidenti sulle libertà personali e di comunicazione, l'esercizio del potere d'indagine è legittimo. In mancanza di dette autorizzazioni, invece, l'ordine emesso dal capo dell'ufficio di procedere ad accessi, o di altra attività che colpisce le libertà personali, sarà carente di potere, provocando la nullità degli atti e la piena giurisdizione del giudice ordinario. Diversamente, se l'attività di indagine sia autorizzata dal Procuratore della Repubblica, con specifico atto, ma manca un'adeguata motivazione, la regola in questo caso è quella dell'annullabilità, l'atto produrrà i suoi effetti, ed il diritto del privato si tradurrà in interesse legittimo, concernendo la giurisdizione del giudice amministrativo. Si ritengono inutilizzabili i dati, le informazioni ed i documenti bancari acquisiti illecitamente, violando il diritto di "libertà informatica", ed, ai fini dell'accertamento tributario, tali prove non potranno fondare la pretesa impositiva¹⁹², in quanto, è stato leso un diritto inviolabile del contribuente, che se pur non provoca l'invalidità dell'atto, la prova si riterrà inutilizzabilità.

La natura endo- procedimentale della fase istruttoria tributaria presuppone l'assenza di rilevanza esterna dell'esercizio dei poteri istruttori, riconoscendone un'efficacia limitata al successivo momento impositivo di emissione dell'atto di accertamento. Nonostante da molto tempo, la dottrina auspica la possibilità di adire altra giurisdizione, ed, anche, la previsione di una tutela anticipata a favore del contribuente¹⁹³, la tesi prevalente, sostenuta dalla giurisprudenza, riconosce la tutela giurisdizionale di eventuali vizi istruttori, solo dinanzi al giudice tributario, a fronte dell'impugnazione dell'atto impositivo, conclusivo del procedimento¹⁹⁴.

¹⁹² P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario- Il processo tributario*, Milano, 2005.

¹⁹³ In dottrina, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990; D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1991.

¹⁹⁴ La tesi secondo cui la fase istruttoria si colloca in una posizione strumentale, non autonoma, nell'ambito del procedimento di accertamento, è sostenuta nella decisione del Consiglio di Stato, sez. IV, n. 6045 del 15 luglio 2008, in commento M. DI SIENA, *Vizi della fase istruttoria e tutela*

Sorgono, comunque, numerosi dubbi, in quanto, come già osservato, l'attività di controllo e di indagine, se *contra legem*, può incidere direttamente su posizioni soggettive del contribuente, non riguardanti la sfera patrimoniale, che non assumono rilievo ai fini dell'imposizione. Dunque, in base alla considerazione che la tutela giurisdizionale di un diritto soggettivo è devoluta al giudice tributario, nella fase istruttoria, qualora l'esercizio dei poteri ispettivi dell'Amministrazione finanziaria comprima la posizione giuridica del soggetto inquisito, incidendo nella sfera individuale, e non patrimoniale, (ad esempio violando il domicilio, o il segreto professionale), ed in cui si compie anche una valutazione sull'intensità dell'intervento investigativo, finalizzato alla realizzazione della pretesa tributaria e l'interesse del privato, si configura un'ipotesi di interesse legittimo¹⁹⁵.

A fronte di un'illegittima attività ispettiva, che degradi la posizione soggettiva del contribuente, è consentito a quest'ultimo di rivolgersi alla giurisdizione del giudice amministrativo¹⁹⁶. Tali considerazioni hanno indotto alcuni Autori - pur confermando l'assenza di discrezionalità amministrativa nel momento della determinazione dell'*an* e del *quantum* della pretesa tributaria -¹⁹⁷, ad individuare un ambito discrezionale del procedimento tributario, inteso come ponderazione di interessi non attinenti alla sfera impositiva, nell'esercizio di poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria¹⁹⁸, considerando, inoltre l'autonomia della fase

*del contribuente. Si consolida l'interpretatio abrogans dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della l. n. 212/ 2000, in Rass. Trib., 2009. In senso analogo, Consiglio di Stato, sez. IV, dec. n. 982 del 5 dicembre 1995; Consiglio di Stato, sez. IV, dec. n. 264 del 7 febbraio 1995. Inoltre, Corte di Cassazione sentenza n. 21974, 16 ottobre 2009, analizzata da A. MARCHESELLI, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in Corr. Trib., 2009.*

¹⁹⁵In tal senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; G. VANZ. Contr

¹⁹⁶L'esercizio di poteri istruttori illegittimi, che ledano la posizione soggettiva del contribuente, si sostanzia nel potere del contribuente inquisito di far valere la propria posizione d'interesse alla legittimità dell'atto, adendo il giudice amministrativo, vero giudice degli interessi legittimi, in conformità all'art. 113 Cost., che garantisce la tutela giurisdizionale contro gli atti amministrativi. In questo senso, R. SHIAVOLIN, *Le richieste di informazioni della polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in *il fisco*, 1988; Diversamente, A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1992.

¹⁹⁷La conferma del potere accertativo vincolato e l'assenza di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio del potere impositivo, è evidenziata dalla dottrina tributaria anche prima della riforma tributaria degli anni '70, al riguardo, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969; in seguito confermata dallo stesso, id., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982.

¹⁹⁸È sostenuta la tesi della discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, nel corso della fase istruttoria, da F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992; id., alla voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, agg., Milano, 1999; id., *L'istruttoria tributaria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009.

del controllo fiscale rispetto al procedimento accertativo. Mentre la giurisprudenza interna, esclude la tutela immediata contro le attività di controllo e di indagine illecite ed illegittime, sulla base dello schema procedimentale e strumentale della fase istruttoria rispetto all'atto di accertamento, la Corte europea dei diritti dell'uomo sancisce l'azione giurisdizionale piena ed immediata, a garanzia delle libertà individuali, indipendentemente dall'impugnazione dell'atto di accertamento. questo orientamento è espressa nella sentenza *Ravon* del 21 febbraio 2008, in cui è statuito che nel caso di indagini tributarie lesive della libertà di domicilio, il privato può sempre esperire un'azione giurisdizionale . L'immediata impugnabilità di un atto amministrativo, non dipende dalla sua qualificazione come atto conclusivo del procedimento, o come atto interno, ma dalla possibilità di determinare una lesione della posizione giuridica del soggetto, rilevante nell'ordinamento, e per questo immediatamente tutelabile. L'attribuzione di giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice ordinario, sulle controversie concernenti le attività conoscitivi e di controllo del procedimento impositivo, dipende dalla posizione giuridica fatta valere, se la indebita interferenza nella sfera delle libertà individuali, provochi una lesione di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo.

Capitolo quarto

I principi e la tutela effettiva del contribuente nell'attività conoscitiva

1. Rapporti tra Fisco e contribuente: interesse fiscale e diritti fondamentali costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica della persona. 2. La collaborazione e la tutela del legittimo affidamento. 3. Il contraddittorio. 3a. Il contraddittorio quale corollario dei principi Amministrazione, e del giusto processo. 3b. Principio generale del diritto comunitario europeo: la sentenza Sopropè della Corte di Giustizia. 4. La tutela del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in applicazione del principio di collaborazione, ai sensi del comma 7, art. 12 della legge n. 212 del 2000. 5. Indagini tributarie e tutela giurisdizionale. 5a. Tutela giurisdizionale: il processo tributario

1. Rapporti tra Fisco e contribuente: interesse fiscale e diritti fondamentali della persona.

Dall'esame condotto, fino a questo momento, in tema di poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, è emerso che, nel corso della fase istruttoria, si contrappongono diverse esigenze, da una parte vi è l'interesse del Fisco di garantire, anche attraverso gli strumenti di controllo e conoscenza di fatti fiscalmente rilevanti, la realizzazione della pretesa tributaria, e dall'altra, quella del contribuente al rispetto della propria libertà personale e di altri diritti fondamentali. L'esigenze narrate, che riguardano le parti del rapporto tributario, trovano la propria base normativa, innanzitutto, nel principio di solidarietà dell'art. 2 Cost., in cui si legge che *“la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo (...) e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di*

solidarietà politica, economica e sociale". La stessa previsione normativa, infatti, fa espresso riferimento ai rispettivi interessi, sia i " *diritti inviolabili dell'uomo*", sia " *l'adempimento dei doveri inderogabili*". Inoltre, l'adempimento delle obbligazioni tributarie rientra tra i doveri inderogabili, che il primo comma dell'articolo 53 della Costituzione richiama, laddove stabilisce che " *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*". Il ricorso alla solidarietà dell'imposizione tributaria, di cui all'art. 2 Cost., consente di superare il conflitto tra l'interesse del privato e l'interesse fiscale della comunità, legandoli, tra l'altro, reciprocamente. L'art. 53 Cost., oltre ad introdurre la nozione di capacità contributiva, quale principio d'imposizione dei soggetti passivi, fa emergere l'esigenza costituzionale di tutela dell'interesse fiscale dello Stato, in quanto, quest'ultimo è finalizzato al regolare funzionamento della vita della comunità, che, a sua volta, per tale motivo, giustifica la pretesa tributaria¹⁹⁹. Allo stesso modo, si spiega, anche, il sacrificio subito da alcuni diritti inviolabili dell'individuo, che sono riconosciuti dall'ordinamento, attraverso l'esercizio del potere autoritativo degli organi investigativi.

Mentre, il preesistente ordinamento giuridico, delineava un sistema in cui la potestà impositiva, propria della sovranità statale, si risolveva nel rapporto di soggezione tra il cittadino e lo Stato, e conseguentemente, il dovere tributario, di adempiere alle obbligazioni di questo tipo, si identificava nel più generale dovere di obbedienza del suddito²⁰⁰, nel sistema moderno, invece, si assiste ad una manifestazione diversa delle relazioni fiscali, in cui, il dovere tributario non è più espressione della posizione di sudditanza del contribuente rispetto allo Stato, ma, secondo il combinato disposto degli articoli 2 e 53 della Costituzione, rientra nel dovere di solidarietà, in chiara correlazione tra il prelievo tributario e le spese pubbliche e sociali²⁰¹. Il dovere tributario, essendo necessario alla realizzazione dell'interesse comune, è un dovere inderogabile, e detta caratteristica fa di questo un valore preminente nell'ordinamento, suscettibile, inoltre, di restringere i diritti

¹⁹⁹ In tema, F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale, Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007, cit. p. 19 afferma che " *interesse fiscale e capacità contributiva non costituiscono altro che due facce di una stessa medaglia, due prospettive diverse di inquadrare il medesimo fenomeno tributario*".

²⁰⁰ V. E. ORLANDO, *Introduzione al diritto amministrativo, Le teorie fondamentali*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1990.

²⁰¹ F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2007.

inviolabili, entro i limiti, fissati dalla legge. Quindi è nel dualismo “ interesse fiscale” – “ dovere tributario” che si sostanzia il rapporto del Fisco con il contribuente. L’interesse fiscale presuppone l’adempimento degli obblighi tributari, attraverso adeguati meccanismi normativi, che limitino e contrastino gli illegittimi comportamenti di non pagare i tributi, o aggirare gli obblighi fiscali, in modo da non compromettere l’acquisizione delle risorse finanziarie necessarie allo Stato. Anche la Corte Costituzionale è intervenuta più volte, a sostegno della prioritaria esigenza di acquisire le risorse tributarie, definendo l’interesse fiscale un valore immanente nell’ordinamento, e non un mero interesse alla cura dall’amministrazione statale, pertanto, rappresenta la condizione necessaria a garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato²⁰². Si è già avuto modo di osservare come all’interno dello Statuto si valorizzano diversi principi costituzionali²⁰³, in particolare diversi Autori, alla vigilia della sua approvazione e anche nei primi commenti, ne hanno sottolineato il merito di aver dato attuazione, in ambito fiscale, ai principi di democraticità del rapporto Pubblica Amministrazione- cittadino, (Fisco- contribuente), delineando, così, un sistema in cui i diritti costituzionali dell’interesse fiscale e dei diritti del contribuente, sono messi sullo stesso piano²⁰⁴. La centralità dell’interesse fiscale, da una parte, impone il giusto e regolare prelievo di entrate tributarie, attraverso meccanismi di indisponibilità dell’obbligazione tributaria e di vincolatività dell’azione amministrativa, dall’altra, introduce all’interno del procedimento tributario, anche forme di collaborazione e di partecipazione dei privati, riconosciute in modo particolare nei principi di buona fede e affidamento, trasparenza e contraddittorio, sanciti nello Statuto, e, nel rispetto di queste ultime regole, si esplica l’attività conoscitiva dell’Amministrazione Finanziaria. Se si osservano le norme dello Statuto dei diritti del contribuente che riguardano il

²⁰² Corte Cost., sentenza 7 luglio 1962, n. 87; Corte Cost., sentenza 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., sentenza 9 aprile 1963, n. 45.

²⁰³ Vedere, F. MOSCHETTI, *Il “principio democratico” sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua espansiva*, in *Riv. Dir. trib.*, 2011.

²⁰⁴ Cfr. E. DE MITA, *Verso l’approvazione dello Statuto del contribuente*, ripubblicato in *Politica e diritto dei tributi in Italia. Dalla Riforma tributaria del 1971 ad oggi*, Milano, 2000, cit. p. 427 ss. “ *ciò che conta, con l’approvazione dello Statuto, è il significato politico ed istituzionale di una legge che è destinata ad aprire una breccia nell’ordinamento tributario, diventando contemporaneamente la traccia di un sistema dove i due diritti costituzionali in materia tributaria, l’interesse fiscale ed i diritti del contribuente, siano messi sullo stesso piano* “.

procedimento tributario, e quindi gli atti del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, per la determinazione dell'esatto ammontare del tributo, ed il puntuale pagamento dei soggetti obbligati, si rileva una funzionale partecipazione del contribuente alla realizzazione della pretesa tributaria da parte dello Stato. Il legislatore nel disciplinare la materia delle indagini ispettive, individua i diritti e le libertà inviolabili che possono essere sacrificati nell'esercizio di detti poteri, rientrando in questo ambito i diritti fondamentali mediante i quali il singolo esplica la propria personalità, ai quali, può contrapporsi, inoltre, l'adempimento doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, come sancito dalla Costituzione nelle norme appena esaminate. Nel novero delle libertà fondamentali rientrano i diritti inviolabili personale, che possono essere derogati solo all'interno dei ristretti margini, prestabiliti, oltre i quali non è ammessa alcuna invasione e compromissione. La legge consente, infatti, che l'azione amministrativa di indagine possa limitare i diritti dell'individuo, seppur entro determinati spazi, sospendendo momentaneamente detta inviolabilità, nella misura strettamente necessaria al raggiungimento dell'interesse fiscale, tale che un'illegittima intromissione, un eccesso di potere, consentono al soggetto leso di reagire. I diritti e le libertà fondamentali coinvolti nell'indagine, per tutta la durata dell'azione ispettiva- tributaria, affievoliscono la loro forza, e sono degradati ad interessi legittimi. Alcuni diritti sanciti e tutelati dallo Statuto dei contribuente richiamano l'inviolabilità costituzionale di determinate previsioni, ad esempio il diritto d'informazione e l'obbligo di conoscenza, di cui agli articoli 5 e 6, e l'obbligo di motivazione, contenuto nel successivo art. 7, possono ricondursi al diritto di difesa previsto all'art. 24 Cost., mentre, le regole contenute nei numerosi commi dell'art.12, possono collegarsi al più generale diritto dell'inviolabilità del domicilio, ai sensi dell'art. 14 Cost..

L'esigenza di improntare i rapporti tra Fisco e contribuente al principio di collaborazione, ha visto l'introduzione di alcuni istituti quali la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, l'interpello, l'autotutela, e la c.d. adesione ai processi verbali di constatazione, e la codificazione di alcuni principi fondamentali dell'ordinamento tributario. Il diritto di accesso ai documenti amministrativi è considerato un principio fondamentale, e corollario del più

generale principio di trasparenza dell'attività amministrativa²⁰⁵. La disciplina amministrativa prevede il diritto di partecipazione al procedimento dei privati, consistente nel *prendere visione dei relativi atti* e nella possibilità di *presentare memorie che l'amministrazione ha obbligo di valore ove siano pertinenti al procedimento*²⁰⁶. La legge 11 febbraio 2005, n. 15, la legge 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, ha modificato l'art. 24, ed escluso, espressamente, il diritto di accesso ai documenti nei procedimenti tributari, con la chiara intenzione di tutelare la segretezza e riservatezza dei documenti amministrativi-tributari, nell'interesse pubblico e di terzi²⁰⁷. Nonostante la legge n. 212/2000 abbia previsto il diritto di informazione del contribuente, e l'obbligo di conoscenza degli atti dell'Amministrazione finanziaria destinati al contribuente, nell'ordinamento tributario, non è riconosciuto al cittadino il generale diritto di accesso agli atti che riguardano un procedimento che si instaura nei suoi confronti. La dottrina tributaria ha fortemente criticato la norma che nega, nel sistema tributario, il diritto di accesso agli atti, valorizzando lo spirito dello Statuto, che, di contro, ha predisposto un sistema in cui i rapporti tra Fisco e contribuente sono improntati al dialogo, alla partecipazione e alla trasparenza. Si riconosce al contribuente, destinatario dell'avviso di accertamento, il diritto di accesso agli atti, solo al termine del procedimento, una volta emanato l'atto

²⁰⁵ Sul diritto di accesso, vedere F. ARDITO, *Il diritto di accesso nel procedimento tributario*, in *Boll. trib.*, 1999; L. FERLAZZO NATOLI- F. MARTINES, *La legge n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*, in *Rass. trib.*, 2005; M. PISANI, *L'accesso agli atti del procedimento di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2002; M. BASILAVECCHIA, *Impossibile accesso agli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2008; A. R. CIARCIA, *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011;

²⁰⁶ Art. 10 "*Partecipazione al procedimento*", della legge n. 241 del 1990.

²⁰⁷ Nell'esercizio dei poteri autoritativi l'Amministrazione finanziaria può venire a conoscenza di notizie e dati che riguardano i singoli contribuenti, che, pur essendo funzionali all'attività ispettiva e di accertamento, possono configurare con il diritto del soggetto alla propria riservatezza. L'Amministrazione finanziaria nel corso delle ispezioni, è legittimata ad accedere a qualunque dato personale del soggetto privato, ove non necessita del pare dell'interessato, ma solo nel rispetto delle norme sui controlli sostanziali. Per contemperare queste opposte esigenze il legislatore ha previsto una serie di norme che regolano lo svolgimento delle indagini nel rispetto della riservatezza (artt. 32 e 33 del D.p.r. n. 600/1973; gli artt. 51 e 52 del D.p.r. n. 633/1972, la legge n. 212/2000; il D.lgs. n. 196/2003, Codice della). Sul tema della riservatezza e la *privacy*, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 191. Inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, in *Corr. trib.*, 2010; P. BORJA, *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2006. Per l'accesso ai documenti amministrativi, la tutela della riservatezza, ed il Codice sulla *privacy*, vedere, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1115 e ss..

impositivo, laddove il provvedimento incide sulla posizione giuridica del contribuente. In realtà, un'attuazione effettiva del principio di cooperazione tra le parti del rapporto, richiede reciproche comunicazioni e scambio di documentazione, e la possibilità per il soggetto di prendere visione degli atti, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, mentre, il diritto di conoscenza e informazione previsto dallo Statuto, consente solo in parte la presenza attiva del contribuente in fase procedimentale, ove, il più generale diritto di accesso agli atti tributari è preordinato, invece, alla fase di giudizio. È auspicabile un diritto di accesso agli atti di tipo "partecipativo", in cui l'esercizio sia legittimato dalla titolarità di una posizione giuridicamente rilevante, autonomo rispetto all'impugnazione del provvedimento finale, e non meramente strumentale al diritto di difesa in giudizio²⁰⁸.

2. La collaborazione e la tutela del legittimo affidamento

All'interno dello Statuto si delinea un gruppo di norme che realizzarono le c.d. garanzie d'informazione, in applicazione dei principi di conoscibilità e chiarezza degli atti impositivi, e di informazione e tutela del contribuente. Sono le disposizioni degli artt. 5 e 6 che prevedono il diritto del contribuente ad una completa e agevole informazione normativa, e dell'art. 7 che disciplina l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi. L'art. 5 sancisce l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di informare il contribuente²⁰⁹, di agevolare la

²⁰⁸ Cons. Stato, sez. IV, 28 settembre 2010, n. 7183, " *il diritto di accesso non costituisce una pretesa meramente strumentale alla difesa in giudizio della situazione sottostante, essendo in realtà diretto al conseguimento di un autonomo bene della vita, così che la domanda giudiziale tesa ad ottenere l'accesso ai documenti è indipendente non solo dalla sorte del processo principale nel quale venga fatta valere l'anzidetta situazione, ma anche dall'eventuale infondatezza od inammissibilità della domanda giudiziale che il richiedente, una volta conosciuti li atti, potrebbe proporre o abbia già proposto.* "

²⁰⁹ In tema, M. BUZZONE, *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2000; M. SERRANO', *Il diritto all'informazione e la tutela dell'affidamento e della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; V. GUZZANTI, *L'informazione del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente* a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005. Il dovere d'informazione rivolto all'Amministrazione finanziaria era già disciplinato nel nostro sistema, prima della legge n. 212/2000, all'art. 9 del D.p.r. n. 287/1992, rubricato " Ufficio per la coscienza dello sviluppo e per l'informazione del

completa conoscenza delle disposizioni normative ed amministrative inerenti alla materia tributaria, e consentire la tempestiva conoscenza di tutte le circolari e le risoluzioni, nonché di ogni altro atto o decreto. Al tema dell'informazione del contribuente si collega il principio della buona fede e tutela dell'affidamento, ex art. 10 dello Statuto, che, in modo particolare al comma 2, tutela il contribuente che adeguandosi all'indicazione del Fisco sia incorso in errore. Combinandosi, infatti, queste due norme potrebbe realizzarsi la piena tutela del contribuente, in quanto, l'art. 5, obbliga l'Amministrazione finanziaria a divulgare tutte le informazioni, e l'art. 10, responsabilizza la stessa, nell'attività d'indirizzo, tutelando, in ultimo, il contribuente, che in buona fede si sia adeguato all'interpretazione data attraverso circolari, risoluzioni e pareri. L'art. 6, rubricato "Conoscenza degli atti e semplificazione", assicura al contribuente la "conoscenza effettiva" di fatti ed atti tributari che possono riguardarlo. Dopo aver rilevato, nel precedente articolo, l'importanza dell'informazione, rivolta alla generalità dei contribuenti, il legislatore, in questa norma, ritiene fondamentale la conoscenza degli atti da parte del destinatario. Il primo comma dell'art. 6 individua i modi e di mezzi attraverso i quali l'Amministrazione finanziaria deve garantire la conoscenza effettiva, comprendendo nel dettato le esigenze di certezza e semplicità del sistema, nel significato di maggiore garanzia per il contribuente. La " *conoscenza effettiva*" indica che l'atto deve giungere al destinatario sia " *qualificativamente conoscibile*", nel senso che possa prenderne coscienza²¹⁰, Ied il secondo comma, prevedendo che " *l'Amministrazione deve 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 una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il*

contribuente", in cui si prevedevano una serie di adempimenti a carico del Fisco, che riguardavano l'ordinaria gestione dei rapporti con i contribuenti.

²¹⁰ In commento al primo comma dell'art. 6 dello Statuto, F. NICCOLINI, *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE, Milano, 2005, cit. p. 172, afferma che " *l'atto deve giungere effettivamente nella sfera di controllo del destinatario, in modo tale da esserne presumibile una successiva presa di conoscenza, qualora le condizioni di normale percepibilità possono ravvisarsi integrate; costituisce, pertanto, onere del soggetto attivo della notificazione curare che esse abbiano nel caso di specie a realizzarsi, nei limiti della citata ordinaria diligenza*". Si accoglie, inoltre, l'interpretazione tale che il legislatore dello Statuto attribuisce l'effettiva conoscenza dell'atto al duplice adempimento della notifica in senso stretto e della "comunicazione aggiuntiva".

riconoscimento, seppur parziale di un credito”, tutela, in modo chiaro, l’integrità patrimoniale del contribuente. La norma sembra consentire la partecipazione del soggetto passivo nella fase di attuazione del tributo che precede, però, l’emanazione dell’avviso di accertamento, ovvero, nell’attività di raccolta di prove e fatti rilevanti ai fini dell’imposizione conclusiva, riferibile, dunque, alla fase istruttoria²¹¹. Il legislatore ha attribuito notevole importanza ai “ modi” necessari a garantire un elevato grado di conoscibilità, sottolineando che i modelli di dichiarazioni, le istruzioni ed ogni altra comunicazione devono essere portati a conoscenza del contribuente “ in tempi utili”, tale che siano “ comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. Consentendo, così, di adempiere le obbligazioni tributarie “ con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli”, secondo i criteri di economia, ed in ordine di tempo e chiarezza del linguaggio. Alla luce di tutte queste considerazioni, tale norma si colloca nell’ottica della semplificazione e trasparenza nella cooperazione tra Fisco e contribuente, intravedendosi, probabilmente, una significativa regolamentazione con effetto deflativo del contenzioso tributario.

Nel quadro normativo, già delineato dall’art. 3 della legge n. 241/1990, sul procedimento amministrativo, che sanciva l’obbligo generale di motivazione per i provvedimenti amministrativi, e nell’intento di realizzare informazione, chiarezza e conoscenza degli atti, in evidente chiave garantista del contribuente, come nei precedenti articoli esaminati, il legislatore dello Statuto statuisce, inoltre, all’art. 7 l’obbligo di motivazione degli atti tributari. La motivazione oltre ad essere uno strumento di difesa del contribuente, sancisce anche un’importante regola di comportamento dei rapporti tra le parti, regolati secondo trasparenza e collaborazione. In merito a detta disposizione è utile ricostruire l’ambito operativo, laddove, l’art. 3 della legge sul procedimento amministrativo applica l’obbligo di motivazione solo ai provvedimenti, e l’art. 7 fa chiaro riferimento ad

²¹¹ In tema, V. MESSINETTI, *Il diritto del contribuente ad essere informato. Dalla tutela dell’integrità patrimoniale del contribuente alla partecipazione del privato al procedimento di irrogazione e alla sanzione tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente* a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005, cit. p. 218, con riferimento al comma 2 dell’art 6 dello Statuto, interpreta la norma rilevando che “ Dal tenore letterale deve desumersi che il dovere di informazione deve essere adempiuto tramite strumenti di comunicazione che non si traducono in atti di natura provvedimentoale ma, appunto, in mere comunicazioni, per cui si deve escludere la possibilità che sulla loro base si possa instaurare un vero e proprio contraddittorio, anche in ragione della collocazione temporale attribuibile alle situazioni descritte”.

“atti dell’Amministrazione finanziaria”²¹². La distinzione tra atti e provvedimenti, in sede procedimentale, qualifica un provvedimento, qualora sia conclusivo del procedimento, ed è considerato atto, se espressioni di volontà dell’amministrazione²¹³. Sono atti quelli istruttori o endo-procedimentali.

L’esame e la valutazione significativa dei principi che introdotti dal legislatore dello Statuto, hanno trovato forza e attuazione nel sistema tributario, ed in particolare, all’interno dell’attività amministrativa istruttoria, che secondo una logica evolutiva ha intensificato la partecipazione del privato al procedimento, considera la disposizione dell’art. 10, il segnale più chiaro dell’impostazione in termini collaborati tra le parti della materia. La disposizione dello Statuto è coerente con la progressiva impostazione di tipo collaborativo che a partire dalla riforma tributaria degli anni ’70 ha visto cambiare il ruolo del contribuente, parte attiva nell’esercizio della funzione impositiva. La “collaborazione e buona fede” trova la sua *ratio* nell’imparzialità dell’art. 97 della Cost., per il perseguimento degli interessi collettivi. La suddetta norma detta i principi guida del rapporto tra Amministrazione finanziaria e soggetti passivi, prevedendo anche in ambito

²¹² Sui motivi che hanno spinto il legislatore della legge n. 212 del 2000, ad utilizzare il termine “atto” sono espressi in R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005.

²¹³ Copiosa è la dottrina, per il diritto amministrativo, M. S. GIANNINI, *Motivazione dell’atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, vol. XVII, 1977; R. SGARCIGLIA, *La motivazione dell’atto amministrativo*, Milano, 1999; E. CASSETTA, *Attività ed atto amministrativo*, in *Riv. trm. Dir. pubbl.*, 1957; R. LUCIFREDI, *L’atto amministrativo nei suoi elementi accidentali*, milano, 1963; A. ROMANO TASSONE, *Motivazione dei provvedimenti amministrativi e sindacato di legittimità*, Milano, 1987; A. SANDULLI, *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2000. In merito alla motivazione degli atti tributari, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. Trib.*, 1983, L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell’accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell’avviso di accertamento ex art. 42, d.p.r. n. 600/1973, alla luce dell’art. 7 dello “Statuto dei diritti del contribuente”*, in *Riv. dir. trib.*, 2004; P. SELICATO, *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; A. VOGLIONO, *Lineamenti definitivi dell’obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001; F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione nel pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, 2001; R. LUPI, *Motivazione prova nell’accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all’Iva*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1987, E. FALSITTA, *Elementi teorici per una nuova riflessione sul contenuto della motivazione dell’accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998. L’art. 7 dello Statuto disciplina anche l’istituto della motivazione *per relationem*, “se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”, vedere R. MICELI, *La motivazione per relationem*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005.

tributario la regola della buona fede e dell'affidamento²¹⁴. Accogliendo la distinzione di buona fede propria della dottrina civilistica, che è intesa in senso soggettivo, se indica l'inconsapevolezza di ledere l'altrui diritto, ed è, invece, oggettiva quando implica il dovere di comportarsi correttamente, rispettando la reciproca collaborazione tra le parti del rapporto giuridico. Questi principi che riguardano i rapporti di autonomia privata si estendono anche a tutti i rapporti di diritto pubblico, e trovano, tra l'altro, forza normativa nella disposizione dello Statuto²¹⁵. La nozione di buona fede è spiegata dalla dottrina secondo la matrice psicologica del soggetto e sulla valenza etica del comportamento. Secondo un'accezione soggettiva, la buona fede esprime la condizione psicologica di chi si comporta secondo legge. In senso oggettivo, indica, invece, un comportamento leale e corretto nei confronti di un terzo, e l'obbligo di non ledere le altrui aspettative, tutelando, in questo modo, il senso di "l'affidamento". Quest'ultimo nei rapporti tra soggetti pubblici e privati, equivale ad una situazione soggettiva di fiducia nel comportamento della pubblica amministrazione, e si sostanzia nell'attesa di un comportamento del soggetto pubblico, che sia corretto nelle sue azioni e coerente con le sue precedenti determinazioni. Dunque, "buona fede" e "affidamento" si distinguono in ragione dell'ambito operativo. Mentre la buona fede, in senso soggettivo, indica un comportamento conforme alla legge, ed è indipendente dall'atteggiamento altrui, l'affidamento implica un comportamento di altri che condiziona il soggetto²¹⁶. La previsione legislativa del principio di "buona fede e affidamento" esprime, un principio immanente nel nostro sistema. Il dovere dell'Amministrazione finanziaria di comportarsi secondo buona fede, come previsto, è una diretta attuazione dei principi di solidarietà e di leale

²¹⁴ Corte di Cass., sez. trib., sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513 rileva che il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, che in materia tributarie è espresso dall'art. 10, della legge n. 212 del 2000, trova origine nella Costituzione, negli artt. 3, 23, 53 e 97, richiamati nell'art. 1 della medesima legge, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico, limita, inoltre, l'attività legislativa ed amministrativa. La previsione dell'art. 10 esplicitando principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nell'ordinamento tributario, anche prima dello Statuto dei diritti del contribuente, vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice della Costituzione.

²¹⁵ G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in Riv. dir. trib., 2008, rileva che da tempo si discuteva dell'estensione del principio di buona fede all'obbligazione tributaria.

²¹⁶ La definizione e origine del principio di "Affidamento e buona fede", A. MELONCELLI, *Affidamento e Buona fede nel rapporto tributario*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005.

collaborazione nei rapporti con il contribuente, presenti in tutto il tessuto normativo della legge stessa, e che orientano l'interpretazione delle norme tributarie²¹⁷. Dal dovere di solidarietà, infatti, derivano regole di comportamento secondo correttezza e buona fede, nell'intero ordinamento, in modo da assicurare il rispetto nelle relazioni non solo tra privati, ma nel complesso delle attività e degli interessi di tutta la comunità. Nel rispetto di detti principi il contribuente non deve ostacolare l'attività amministrativa e non deve adottare *comportamenti capziosi, dilatori*²¹⁸, con l'intento di sottrarre materia imponibile, ma, dalla lettera dell'art. 10 l'obbligo della lealtà e correttezza nelle relazioni fiscali, è reciproco.

Le prescrizioni dell'art. 10 indicano, *prima facie*, il comportamento a cui sono tenute le parti del rapporto d'imposta, e in tale contesto, fissano anche i limiti dell'agire dell'Amministrazione finanziaria nell'attività di formazione e d'indirizzo interpretativo di un precetto normativo, e, soprattutto, nel caso in cui operi il cosiddetto *revirement*. Mentre il primo comma dell'art. 10, si riferisce ai rapporti fra Fisco e contribuente, il secondo comma disciplina il comportamento dell'Amministrazione finanziaria che ha causato l'errore del contribuente, dispone, infatti, che “ *Non sono irrogate sanzioni né interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*”. Rilevante è l'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria, che interpretando la norma primaria, condiziona il comportamento del contribuente, ma, è necessario stabilire la vincolatività di quanto già interpretato. È sancita la non sanzionabilità e la non irrogabilità di interessi moratori nei confronti del contribuente che si sia adeguato all'originario orientamento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria. La giurisprudenza ha chiarito alcuni punti in ordine alle implicazioni giuridiche del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente. Infatti, attraverso una visione meramente letterale e, per alcuni versi riduttiva, della norma sembra che il

²¹⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 2 maggio 2005, n. 9407.

²¹⁸ Il dovere del contribuente di comportarsi secondo la buona fede è così spiegato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 17576 del 2002.

legislatore abbia escluso il pagamento di sanzioni e interessi, a tutela del contribuente, tenuto, ad ogni modo, all'adempimento dell'obbligazione tributaria, lasciando la debenza del tributo. In ordine alla portata espansiva della tutela riconosciuta, in questo caso, al contribuente, che ha agito secondo legittimo affidamento, un contributo decisivo è dato dalla Corte di Cassazione, nella sentenza 10 febbraio 2002, n. 17576, che, ritenendo esemplificative le ipotesi di tutela enunciate dal secondo comma della norma, quali irrogazioni di sanzioni e richiesta di interessi, ne ha stabilito la portata generale, che può, peraltro, estendersi ad una serie indeterminata di casi concreti²¹⁹. In caso di comportamento dell'Amministrazione finanziaria contrario al principio di collaborazione e buona fede, del primo comma, deriva per il contribuente, non solo l'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi moratori, ma, anche l'inesigibilità dell'imposta, sempre che il mancato versamento sia dovuto a buona fede, nel conformarsi all'indirizzo amministrativo precedente. Nello specifico, la norma considera il *revirement in peius* per il contribuente, tale che se il tributo non è stato versato e successivamente ne risulta l'obbligo, non è comunque dovuto, e qualora si sia versato il tributo, mentre, secondo nuova disposizione interpretativa risulta non dovuto, si riconosce il diritto al rimborso. Sono illegittimi gli atti di accertamento che hanno per oggetto fatti accaduti prima del *revirement* peggiorativo. Il terzo comma dell'art. 10, dispone l'inapplicabilità delle sanzioni in casi di obiettiva incertezza della norma tributaria. È previsto che “ *Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta.*”

²¹⁹ Nella stessa sentenza- Cass., sez. V, n. 17576- la Corte ha, pure, precisato che il principio di tutela del legittimo affidamento trova il suo fondamento giuridico nel principio costituzionale di uguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.). Sono concordi con l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, che estende la portata applicativa del principio di buona fede e collaborazione al secondo comma dell'art. 10 dello Statuto, E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2002; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. Trib.*, 2001; id., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; A. Colli VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2011. Ma non sono mancate obiezioni da parte della dottrina a questa conclusione, sulla base del principio di legalità, in quanto l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, che esclude il tributo, invaderebbe la sfera di competenza legislativa sancita dalla Costituzione. Per questo orientamento, vedere D. STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. Trib.*, 2003.

Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto". Si riconosce, dunque, la tutela contribuente a fronte di testi di legge oggettivamente incerti, esprimendo il principio generale di certezza del dato normativo²²⁰. L'oggettiva mancanza di chiarezza e sistematicità della norma tributaria è un'esimente, che rende non punibile la violazione commessa. Pur non essendo contenuta in alcuna norma espressa, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha costantemente riconosciuto il principio di tutela dell'affidamento nell'ordinamento comunitario. Nell'ambito della giurisprudenza comunitaria, il principio del legittimo affidamento è preordinato a tutelare l'interesse del privato.

3. Il contraddittorio.

Volendo proseguire il presente lavoro, con riguardo ai rapporti tra le parti del procedimento tributario, altro principio importante è il del contraddittorio, che riconosce al destinatario degli effetti di un atto il diritto di essere ascoltato prima dell'adozione dell'atto stesso. In assenza di una norma che sancisce il diritto generale del contribuente di partecipare attivamente all'attuazione del tributo, in parte a causa della tradizionale impostazione autoritativa dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, il legislatore tributario ha disposto detta partecipazione attraverso norme specifiche. Analizzando la normativa nazionale, si evince che il contraddittorio preventivo è previsto solo in un limitato numero di ipotesi, che indicano espressamente l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di invitare il contribuente. È, invece, definito quale principio di garanzia del contribuente nello Statuto dei diritti del contribuente, ove il comma 7 dell'art. 12, si riferisce al diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, nel

²²⁰ Il legislatore dello Statuto ha recepito una norma già presente nell'ordinamento tributario, contenuta nella disciplina del processo, delle sanzioni amministrative e dei reati tributari. Sull'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettiva incertezza della norma tributaria, vedere, G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1988; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002; V. FIVARI, *La disapplicazione delle sanzioni amministrative nei procedimenti tributari*, in *Rass. Trib.*, 2002; D. COPPA S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989; G. RUSSO, *La disapplicazione delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della norma tributaria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI A. FEDELE, Milano, 2005.

rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente²²¹. Nei procedimenti giurisdizionali, il principio è espresso attraverso l'art. 111 Cost., manca, invece, una sua diretta applicazione nei procedimenti amministrativi. Nonostante l'assenza di una norma costituzionale che riconosca espressamente, non solo, il contraddittorio nell'azione amministrativa, ma anche il più generale principio del giusto procedimento amministrativo, la Corte Costituzionale è intervenuta, in più di un'occasione, ed ha ammesso una sia pur, limitata partecipazione alla formazione nel procedimento amministrativo, consentendo all'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, e, soprattutto, di difendersi dagli addebiti che gli vengono mossi, laddove, è comunque, garantita la piena tutela nella successiva fase giurisdizionale²²². Attualmente, questa impostazione non è apparsa soddisfacente in molti settori del diritto, in particolare nel procedimento amministrativo, ove il principio del giusto procedimento, e con esso il contraddittorio, sono considerati da buona parte della dottrina inderogabili²²³. La partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, determina un vero e proprio contraddittorio, laddove contempli alcuni aspetti, come l'obbligo dell'ufficio di invitare il contribuente, il rispetto del termine necessario al contribuente per presentare le proprie memorie difensive, prima del quale non può emanarsi un atto di accertamento, inoltre, una c.d. motivazione rafforzata, in

²²¹ Si evidenziano differenti espressioni tra le norme che prevedono il contraddittorio, mentre le disposizioni del D.p.r. n. 600 del 1973, indicano l'obbligo dell'Ufficio di invitare il contribuente, la norma generale contenuta nello Statuto, introduce il diritto del contribuente di comunicare le sue osservazioni.

²²² Corte Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505. e Corte Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210.

²²³ In F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, cit. p. 1273, si legge che la partecipazione del cittadino al procedimento, convergendo in questo tutti gli interessi pubblici e privati sottesi all'azione amministrativa, costituisce una delle più importanti novità della legge n. 241/1990, inoltre tale istituto " *costituisce applicazione del principio del giusto procedimento, secondo il quale il procedimento amministrativo deve essere disciplinato in modo tale che gli organi amministrativi impongano limitazioni ai cittadini solo dopo aver svolto opportuni accertamenti, aver consultato gli organi pubblici in grado di fornire elementi utili ai fini della decisione e aver messo gli interessati in grado di esporre le proprie ragioni, con possibili effetti deflattivi sul piano dei ricorsi amministrativi e giurisdizionali*". La garanzia del contraddittorio è, tra l'altro, riconosciuta dalla giurisprudenza amministrativa, come si legge nella decisione del Cons. Stato 22 maggio 2001, n. 2823, " *l'avviso d'avvio del procedimento amministrativo ex art. 7, 1° comma, l. 7 agosto 1990, n. 241, costituisce principio generale dell'ordinamento ed è strettamente connesso con i canoni costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa*".

quanto nell'atto finale è necessario dare conto delle deduzioni presentate dal contribuente²²⁴.

Il contraddittorio, nel procedimento tributario, è obbligatorio nelle procedure di accertamento standardizzato e nelle procedure doganali. Un ipotesi di contraddittorio concerne l'istituto della conciliazione giudiziale, a cui le parti possono ricorrere nella fase giudiziale, ma, una prima "istituzionalizzazione"²²⁵ di questo strumento di dialogo tra Ufficio e contribuente, si riviene nell'accertamento con adesione (D. lgs. 19 giugno 1997, n. 218)²²⁶. Secondo quanto disposto dagli artt. 36- bis e 36- ter del D.p.r. n. 600 del 1973, e dall'art. 6 della legge n. 212 del 2000, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a comunicare al contribuente l'esito dei controlli automatici o di quelli formali, se diverso da quanto dichiarato, ed offrirgli, inoltre, la possibilità di fornire chiarimenti. Anche in tema di elusione, è privata un'analogha previsione, l'art. 37- bis del D. p.r. n. 600 del 1973, dispone che per l'applicazione della normativa antielusiva è necessario chiedere chiarimenti al contribuente, a pena di nullità. In ultimo, nell'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38, comma 7, del D.p.r. n. 600 del 1973, è disposti l'obbligo per l'Ufficio di invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento²²⁷. L'invito al contribuente a fornire la prova contraria, è sancito dall'art. 110, comma 11, TUIR, in questo, la normativa prevede che l'Ufficio, prima di emettere un atto di accertamento, deve instaurare un contraddittorio con il contribuente al fine di dargli la possibilità di fornire le prove della correttezza dell'operazione svolta. In questo confronto, l'Amministrazione

²²⁴ Cfr. A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, cit. p. 142.

²²⁵ Così definita in L. FERLAZZO NATOLI, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010.

²²⁶ In merito alle definizioni consensuali mediante adesione, vedere F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2011, p. 193.

²²⁷ Nel nuovo comma 7 dell'art. 38 del D.p.r. n. 600 del 1973, come modificato dall'art. 22 del decreto- legge 31 maggio 2010, n.18, viene inserita la previsione dell'obbligatorietà dell'attivazione da parte degli uffici del contraddittorio preventivo con il contribuente, dotando questo strumento di maggiore garanzia per il contribuente, è disposto che " *L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*".

finanziaria è in grado di chiarire le proprie valutazioni, e si consente, inoltre, al contribuente di produrre ulteriori prove prima di procedere all'accertamento²²⁸.

Il legislatore ha, inoltre, previsto un contraddittorio, non obbligatorio, ma facoltativo per il contribuente nell'accertamento fondato su presunzioni da conti correnti bancari (art. 32 del D.p.r. n. 600/1973)²²⁹. Sono contemplate ipotesi di accertamento, che si fondano su criteri presuntivi, in cui l'intervento preventivo del contribuente, è opportuno per collegare la norma astratta al caso concreto.

Si è più volte fatto riferimento alla norma che prevede la possibilità per il contribuente di presentare all'Ufficio, al termine delle verifiche fiscali, e nel termine di 60 giorni, le richieste e osservazioni, ex art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000. Il principio del contraddittorio è strettamente connesso al tema della partecipazione del privato al procedimento, che assume una duplice veste, collaborativa e difensiva. È un principio interno all'ordinamento, in progressiva evoluzione, in un contesto interno ed internazionale, che svolge una duplice funzione, di garanzia per il contribuente, e di atto istruttorio per l'Ufficio, in quanto valido strumento di acquisizione di informazioni necessarie ad una corretta determinazione dell'imponibile²³⁰. Attraverso questo strumento, si offre una

²²⁸Il contraddittorio previsto dall'art. 110, comma 11, TUIR, consente al contribuente di produrre la documentazione necessaria per disapplicare la norma antielusiva sulla deducibilità dei costi *black list*, "...L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento". L'art. 110, comma 10, TUIR, contempla una presunzione legale relativa, tale che fino a prova contraria, sono considerati indeducibili, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese e gli altri componenti negativi derivanti dalle transazioni intercorse fra imprese residenti ed imprese domiciliate in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati, "Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168- bis. Tale deduzione è ammessa per le operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Stati dell'Unione europea o dello spazio economico europeo inclusi nella lista di cui al citato decreto".

²²⁹ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 185 e ss., rileva "La disomogeneità dell'evoluzione normativa, da un lato, e la tradizionale concezione autoritativa basata sulla indisponibilità della posizione del fisco dall'altra, hanno determinato... la mancanza di una norma generale idonea a sancire in via astratta il diritto del contribuente alla partecipazione all'attività posta in essere dall'A.F. ed avente ad oggetto la propria posizione erariale".

²³⁰ In tema, A. MARCHESELLI, *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, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012., p. 413 e ss.

partecipazione “ difensiva”, tale che il soggetto può rappresentare, in ambito procedimentale, i suoi interessi, anticipando il contraddittorio che avrebbe in sede processuale. La partecipazione con finalità, invece, “ collaborative”, si riferisce all’intervento del privato all’attività di raccolta di elementi utili per l’istruttoria amministrativa, ed è incentrata sull’azione amministrativa, nel potere dell’Amministrazione finanziaria di chiedere informazioni al contribuente, e nel conseguente obbligo di quest’ultimo.

La partecipazione del contribuente, inizialmente, si sostanziava, esclusivamente, in collaborazione amministrativa, in cui l’Ufficio poteva invitare il privato a fornire documenti, dati e notizie nel corso dell’attività di controllo. Il primo strumento diretto a realizzare la partecipazione del contribuente, con finalità difensive, al procedimento di controllo e di accertamento è la richiesta di chiarimenti, prevista dall’art. 2 della legge n. 171/1985, c.d. Visentini- ter²³¹. Con il tempo gli strumenti partecipativi sono aumentati, con l’adozione, inoltre, di misure rivolte al raggiungimento della rapida definizione delle controversie, rispondendo, così, alla logica della maggiore efficienza ed economicità dell’attività amministrativa, anche al fine di deflazionare il contenzioso. Nonostante l’esplicito divieto di forme di partecipazione generalizzata al procedimento tributario, come, di contro, avviene nel diritto amministrativo, il legislatore tributario si muove nella stessa direzione del settore amministrativo, laddove, in alcuni casi, riconosce questa forma di partecipazione, in contraddittorio, nelle fattispecie degli accertamenti in base agli studi di settore, in cui la ricostruzione della ricchezza avviene attraverso dati *standard*. Nel caso di accertamenti fondati su presunzioni, la più moderna giurisprudenza ha definito il contraddittorio “ *strumento indefettibile di adeguamento dell’accertamento alla realtà concreta del contribuente*”²³², ed, inoltre, con riguardo a dette ipotesi,

²³¹ In proposito, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990; id. *La “nuova “partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, cit. p. 16 “ *era necessario che il sistema tributario, nel tentativo di giungere in maniera sempre più efficiente e rapida alla determinazione della materia imponibile ed al recupero dell’evasione, si muovesse sulla strada dell’ampliamento e dello sviluppo dei momenti dialettici, che costituiscono garanzia di un’oggettiva determinazione, dando voci alle “parti ” del rapporto*”.

²³² Corte Cass., Sez. V., 28 luglio 2006, n. 17229.

requisito necessario del giusto procedimento²³³. L'intervento del contribuente all'attività di controllo è prevista in altre norme che disciplinano alcune fattispecie speciali²³⁴.

Attraverso un effettivo contraddittorio tra ufficio e contribuente, non solo si garantisce una concreta partecipazione al procedimento di accertamento, ma, inoltre, il contribuente ha la possibilità di sapere che si sta svolgendo un controllo nei suoi confronti. Richiamando le numerose disposizioni settoriali che garantiscono la partecipazione attiva del contribuente nell'attività di controllo, si evince che il legislatore tributario sente fortemente l'esigenza del contraddittorio nella disciplina attuativa del rapporto d'imposta. Negli studi di settore²³⁵, si realizza il contraddittorio endo- procedimentale, laddove l'Ufficio deve operare una valutazione del contesto socio- economico in cui si svolge l'attività del singolo. Gli studi di settore costituiscono indici rilevatori di possibili divergenze dell'ammontare dei ricavi rispetto, all'elaborazione statistica, che definisce il livello di redditività. Corrispondono ad un accertamento che si basa su presunzioni semplici, secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza della Suprema Corte, e lo scostamento dai dati che risultano dallo studio, non giustificano la notifica dell'atto di accertamento, devono essere connotati da gravi incongruenze, che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a verificare in contraddittorio, al fine

²³³ Corte Cass., Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635.

²³⁴ D.p.r. n. 633 del 1972 " *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*", art. 51 " *Attribuzioni e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto*", comma 3, del secondo cui gli inviti e le richieste inoltrati al contribuente devono prevedere un termine per l'adempimento non inferiore ai quindici giorni, e per il caso delle indagini finanziarie non inferiore ai trenta giorni, e il successivo l'art. 52 " *Accessi, ispezioni e verifiche*", comma 6, prevede che di ogni accesso deve essere redatto processo verbale, da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute; l'art. 54- bis " *Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni*", sul controllo formale delle dichiarazioni Iva; il D. lgs. n. 218 del 1997 " *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*", articoli 5 " *Avvio del procedimento*" e 6 " *Istanza del contribuente*", sulla definizione dell'accertamento con adesione; D. lgs. n. 472 del 1997 " *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*", art. 16 " *Procedimento di irrogazione delle sanzioni*", sulla contestazione preventiva dell'illecito punito con sanzione amministrativa. Inoltre D. p.r. n. 600 del 1973 " *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*", art. 36- bis " *Liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni*", art. 36- ter " *Controllo formale delle dichiarazioni*", l'art. 37- bis " *Disposizioni antielusive*"

²³⁵ Gli studi di settore sono stati introdotti dagli artt. 62- bis e 62- sexies del decreto- legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, dalla legge 29 ottobre 1003, n. 427. È un accertamento standardizzato, per la cui elaborazione si utilizzano tecniche statistico- matematiche, su dati di questionari che l'Amministrazione finanziaria ha inviato ai contribuenti.

di accertare l'effettiva capacità reddituale del contribuente²³⁶. In questo caso il contraddittorio è obbligatorio, pena la nullità dell'atto impositivo, che deve contenere, le ragioni e i rilievi del destinatario dell'accertamento. Qualora il contraddittorio non giunga a buon esito per il contribuente, nella motivazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio deve tener conto, non solo dei risultati dello studio di settore, ma anche delle argomentazioni presentate dal contribuente²³⁷. L'Ufficio potrà, invece, richiamare esclusivamente le risultanze dello studio di settore, se il contribuente non compare, o se comparso, non giustifica lo scostamento, pur non precludendogli la possibilità di difendersi in sede processuale, esponendo le ragioni, e fornendo documentazione. Questa fase dialettica del procedimento, l'ufficio può conoscere le caratteristiche dell'attività economica accertata, le ragioni in base alle quali le incongruenze rilevate, i ricavi ed i compensi dichiarati potrebbero essere inferiori a quelli presuntivamente determinati attraverso l'applicazione dello studio di settore, inoltre il contribuente può esibire gli elementi a lui favorevoli²³⁸. Risulta, in questo modo, uno strumento di garanzia dell'interesse fiscale dell'Amministrazione finanziaria, per un corretto e attendibile accertamento del tributo, e del contribuente, che intende ottenere una

²³⁶ La suprema Corte, sez. un. 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637, 26638, ha considerato gli studi di settore presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza, non è determinata dalla legge, ma nasce dal dialogo con il soggetto passivo. Nota di A. MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria degli studi di settore*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004; id, *Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio*, in *Gt. Riv. giur. trib.*, 2006; id, *Natura giuridica degli accertamenti mediante studi di settore e "giusto procedimento" tributario: quattro sentenze capitali delle Sezioni unite della Corte di Cassazione*, in *Giur. it.*, 2010. Inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010. F. RAINONE, *Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010; C. GIOE', *Studi di settore e obbligo di motivazione*, in *Rass. trib.*, 2007, il quale sostiene che le statistiche elaborate per campioni di contribuenti determinano un ricavo "medio", tale che l'esito delle indagini appare non sufficientemente rappresentativo sia in termini quantitativi, per il numero delle risposte rispetto al numero dei soggetti interpellati, sia in termini qualitativi, per effetto di errori o incompletezze nelle risposte fornite. P. BORIA, *Studi di settore e tutela del contribuente*, in *Quad. Riv. dir. trib.*, 2010.

²³⁷ Vedere, G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008; C. CARPENTIERI, *Studi di settore e accertamento analitico induttivo a confronto*, in *Corr. trib.*, 2008.

²³⁸ Sulla rilevanza del contraddittorio con il contribuente negli studi di settore, ed inoltre dell'autosufficienza degli studi nel quadro dell'istruttoria tributaria, A. MARCHESELLI, *Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3622 e ss..

determinazione effettiva della capacità contributiva, attraverso l'esposizioni delle proprie argomentazioni in sede di contraddittorio²³⁹.

Diversamente dagli studi di settore, negli accertamenti bancari, la normativa che attribuisce all'Amministrazione finanziaria ampi poteri nelle attività di indagine di questo tipo, prevede la presunzione legale di imponibilità delle operazioni di accredito e di addebito, e l'obbligo del contribuente di dimostrare che le movimentazioni hanno riguardato operazioni e rapporti economici che trovano puntuale riscontro nella contabilità, e non hanno rilevanza ai fini dell'imposizione (art. 53 del D.p.r. n. 600 del 1973, e art. 51, comma 2, del D.p.r. n. 633 del 1972). Un primo orientamento giurisprudenziale riconosceva l'obbligatorietà di esperire il contraddittorio sulle singole movimentazioni bancarie, pena l'infondatezza dell'avviso di accertamento. In realtà, come sancito più volte dalla Suprema Corte, nelle indagini bancarie, il contraddittorio anticipato alla fase amministrativa, pur essendo previsto, non è obbligatorio per l'Ufficio, che può invitare il contribuente a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine agli accertamenti bancari. L'assenza di contraddittorio non determina l'illegittimità della verifica, e non trasforma la presunzione legale in semplice, rimette al giudice la valutazione della gravità, precisione e concordanza, ed il conseguente onere dell'Amministrazione finanziaria di fornire ulteriori riscontri²⁴⁰. In sintesi, la disposizione dell'art. 32 del D.p.r. n. 600 del 1973, sugli accertamenti bancari, ove prevede l'invito al contribuente di fornire notizie e dati, non impone l'obbligo di un previo invito, ma una mera facoltà dell'Ufficio, che può esercitare in piena discrezionalità. Al fine di superare la presunzione legale è onere del contribuente fornire la prova contraria, che dimostri l'inerenza delle movimentazioni all'imponibile dichiarato o ad operazioni non imponibili. Anche se buona parte della dottrina tributaria, ritiene necessario procedere ad un contraddittorio

²³⁹ L. R. Corrado, *Il contraddittorio endoprocedimentale quale garanzia di attendibilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2007.; id., *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetti di un'adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*, nota a Cass. 22 febbraio 2008, n. 4624, in *Dir. prat. trib.*, 2008.

²⁴⁰ Corte Cassazione, sez. trib., 3 marzo 2010, n. 5051. L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006, ed il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 1 del 29 dicembre 2008, hanno condiviso tale orientamento della Suprema Corte sul legittimo utilizzo delle presunzioni previste dalla norma anche in assenza di un preventivo contraddittorio con il contribuente.

anticipato tra Ufficio e contribuente, in quanto strumento idoneo a tutelare quest'ultimo di fronte ad un sistema di presunzioni penalizzanti²⁴¹.

Nell'ottica, dunque, di piena tutela della posizione del contribuente, attraverso la sua partecipazione al procedimento attraverso un contraddittorio anticipato, soprattutto, a fronte dello svolgimento dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, la sede normativa più opportuna per una previsione espressa del principio del contraddittorio, sembra essere lo Statuto del contribuente, in cui, però, il legislatore ha introdotto solo alcune disposizioni, che realizzano un rapporto dialettico tra le parti, in funzione preventiva all'attività di controllo, non prevedendo, comunque, un obbligo generale, prima dell'emanazione dell'atto impositivo. Nonostante il riconoscimento giurisprudenziale delle Cassazione, nell'ambito degli accertamenti fondati su dati *standard*, il contraddittorio è elevato a principio generale dai giudice della Corte di Giustizia UE.

3a. Il contraddittorio quale corollario dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, e del giusto processo.

Il riconoscimento del contraddittorio procedimentale, alla stregua di strumento di garanzia del contribuente, rimanda ai principi generali del diritto di difesa del singolo, e quello della partecipazione all'attività amministrativa. Il diritto di difesa nel procedimento riflette le garanzie che la procedura giudiziaria riconosce al singolo, compreso il contraddittorio. La partecipazione procedimentale si realizza, in parte, con la conoscenza del contenuto del provvedimento, e con la rilevazione degli interessi del soggetto passivo. Laddove è riconosciuto il contraddittorio endo- procedimentale, a tutela del contribuente, la partecipazione è intesa non come mera conoscenza del procedimento, ma conoscenza attiva dell'interesse del privato all'esercizio del diritto di difesa, prima della determinazione del provvedimento finale. Il diritto del contribuente alla "buona amministrazione" è, non solo, funzionale all'interesse generale, ma anche quale fondamento del diritto

²⁴¹ F. MONTANARI, *Indagini bancarie e tutela del contribuente*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1378.

dell'interessato alla corretta applicazione dei principi e delle regole generali dell'ordinamento²⁴². Anche prima dell'emanazione dello Statuto del contribuente, pur senza espresse disposizioni, era possibile individuare la previsione di una partecipazione generalizzata del contribuente, che vincolava l'Amministrazione a prendere in esame le ragioni esposte, attraverso, innanzitutto il richiamo al principio costituzionale del giusto procedimento. Quindi, un contraddittorio anticipato era, in parte, ravvisabile come sostenuto da diversi autori quale elemento strutturale della disciplina dell'accertamento²⁴³. Nell'evoluzione del sistema tributario nazionale si evince una forte valorizzazione del contraddittorio, non solo come strumento di attuazione del giusto procedimento e tutela degli interessi del contribuente, ma anche come garanzia di certezza dei fatti a sostegno dell'esercizio del potere impositivo, nella fase di acquisizione delle prove. Il confronto tra le parti è necessario laddove l'accertamento di fonda su dati non certi. Il contraddittorio procedimentale tra Amministrazione finanziaria e contribuente consente una maggiore valutazione degli elementi dell'obbligazione tributaria, è, infatti, essenziale, per una corretta acquisizione dei dati nella determinazione delle maggiori basi imponibili, laddove, il contribuente sarà in grado di conoscere tutti gli elementi influiscono, ed, inoltre, sono in grado di incidere nella sua sfera giuridica²⁴⁴.

Il contraddittorio preventivo rappresenta una chiara espressione del *principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente*, come si legge anche nell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto, si colloca nel quadro generale del

²⁴² In tema di regolare esercizio del potere amministrativo, e dell'interesse del contribuente, S. F. COCIANI, *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.

²⁴³ In tal senso, 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, sostiene un utile supporto nei principi generali del processo, che possono estendere i loro effetti alla fase dell'accertamento, per le connessioni tra la fase del controllo e dell'accertamento e la successiva fase contenziosa. S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990.

²⁴⁴ La partecipazione del contribuente al procedimento tributario, consente la conoscenza, lungo tutta la sequenza, degli elementi che lo riguardano, ed un controllo condotto in sua assenza inficia la legittimità dell'atto di accertamento che recepisce le istanze di tale controllo. Così Corte di Cassazione, 6 agosto 2008, sentenza n. 21153, nel caso in esame, ha annullato l'atto scaturito da un processo verbale privo della sottoscrizione del contribuente indagato, ed ha sancito la nullità di un avviso di accertamento che si fonda su un processo verbale di constatazione redatto malgrado l'assenza durante i controlli del destinatario del provvedimento, che risultava del tutto estraneo alla compilazione dello stesso.

principio di difesa, inteso non solo quale garanzia di parità delle parti processuali, ma anche come possibilità per il privato di far conoscere le proprie ragioni nella fase procedimentale, di formazione dell'provvedimento impositivo. Il termine contraddittorio, rimanda ad un principio di diritto processuale, sancito dalla Costituzione all'art. 24, in base al quale il diritto di difesa è inviolabile in ogni stato e grado del procedimento, ed il dialogo tra le parti garantisce la possibilità per entrambe di partecipare al procedimento ai fini della decisione finale.

La partecipazione del privato al procedimento ha lo scopo di far emergere gli interessi del soggetto, sottesi all'azione amministrativa, affinché si giunga ad una più completa e consapevole ponderazione degli interessi, in armonia con i principi costituzionali di *buon andamento ed imparzialità* dell'azione amministrativa, di cui all'art. 97 Cost.. Si assiste nel sistema comunitario all'affermarsi, attraverso la giurisprudenza, dell'applicazione obbligatoria del principio del contraddittorio nei procedimenti impositivi. Mancando all'interno del sistema nazionale, un uguale forza espansiva, il contraddittorio procedimentale fa, invece, leva sui principi costituzionali che governano l'attività amministrativa, anche ricorrendo all'art. 1 della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, che vincola l'agire dell'Amministrazione al rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario²⁴⁵. L'*iter* procedimentale seguito dall'Amministrazione finanziaria, nel rispetto delle regole del giusto procedimento, in un contesto, di contraddittorio effettivo, secondo i canoni costituzionali e comunitari, è garanzia di certezza e obiettività della norma tributaria. La previsione di un contraddittorio endo- procedimentale, in via generale, risulta essere non solo strumento di tutela del privato, ma, anche, garanzia di completezza dell'istruttoria, ed una efficace funzione deflativa del contenzioso tributario. L'autonomia propria di questa fase, rispetto a quella processuale, non preclude, inoltre, al contribuente, che ha non preso parte alla fase procedimentale, di far valere le proprie ragioni in sede giurisdizionale.

²⁴⁵ In tema S. MULEO, *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti- crisi*, in Corr. trib., 2009, sostiene che “ il riconoscimento di un modello di giusto procedimento tributario e la sua definitiva e pacifica adozione da parte del legislatore italiano si pone, da un lato, come espressione di civiltà giuridica nonché di una corretta e proficua maniera di interpretare il rapporto tra Fisco e contribuente e, dall'altro, come istituto necessitato dalle regole europee”; P. PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'indeffettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in Riv. dir. sc. fin., 2010.

La garanzia del contraddittorio è riconosciuta nei procedimenti tributari di diversi Paesi europei, all'intero dei quali è compreso un momento di confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, che precede la formazione dell'atto di accertamento, ed in alcuni di detti procedimenti, l'esercizio dei poteri di controllo è considerato autonomamente rispetto al successivo procedimento di accertamento. Tale strumento realizza un'effettiva tutela del contribuente, qualora sia possibile, a seguito dei controlli, rilevare violazioni e irregolarità, che sono emerse prima dell'emissione dell'avviso di accertamento²⁴⁶. La giurisprudenza comunitaria ha avuto un ruolo chiave nell'affermazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo- tributario, e il *leading case* è stata la sentenza Sopropè, del 18 dicembre 2008, come si chiarirà in seguito, in essa la Corte di Giustizia Ue ha giustificato la partecipazione del contribuente alla fase di formazione del provvedimento finale sulla base del diritto di difesa, indipendentemente dal possibile ricorso giurisdizionale. L'assenza nel procedimento del confronto tra le parti, ossia la non partecipazione attiva del privato al procedimento amministrativo, è causa di violazione del principio di “buona amministrazione”, ma ha dei riflessi significativi nella tutela del soggetto passivo. Il contribuente necessita di esercitare il diritto di difesa, anche in fase precontenziosa, qualora il provvedimento amministrativo sia lesivo nei suoi confronti. Preme sottolineare che la diretta e immediata impugnabilità degli atti istruttori del procedimento tributario dipende dalla lesione di situazioni soggettive, di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo, diverse da quelle della sfera patrimoniale, incisa dal provvedimento impositivo. La tutela riconosciuta esclusivamente attraverso il ricorso avverso l'atto di accertamento o di irrogazione delle sanzioni, non assicura un'adeguata difesa delle situazioni soggettive compromesse nel corso delle indagini, contraria quindi alle garanzie degli art. 24 e 113 della Costituzione. Peraltro, in questo ragionamento, trova spazio il principio immanente nel nostro ordinamento, della cosiddetta parità delle parti, dell'art.111 della Cost.. Il privato deve essere in grado di difendersi nel

²⁴⁶ Per un esame più approfondito delle diverse esperienze europee in ordine all'introduzione dello strumento del contraddittorio procedimentale, vedere C. PICCOLO, *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.

corso della fase istruttoria, ma l'autonoma impugnabilità di un atto istruttorio, accolta dalla dottrina, incontra ancora difficoltà in giurisprudenza²⁴⁷. Quindi, il confronto tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, assicurando la partecipazione nel procedimento tributario, consentirà al soggetto passivo, il diritto di replica e di difesa, in una fase precontenziosa, ed una valutazione dell'agire amministrativo, in un più ampio significato di buona amministrazione. Il percorso logico- argomentativo di ancorare il giusto procedimento alla Costituzione, privilegia le istanze difensivo- garantiste dell'art. 24, comma 2, Cost., diritto di difesa, e art. 113 Cost., comma 1, tutela giurisdizionale. Il giusto procedimento, inteso come partecipazione e contraddittorio, è apparso il mezzo per far emergere nell'azione amministrativa tutti gli interessi coinvolti, infatti, la funzione amministrativa, nel perseguimento delle sue funzioni incontra gli interessi dei privati, e può invadere la sfera giuridica degli individui. Il diritto di difesa dell'art. 24 Cost., oltrepassa i confini della mera funzione giurisdizionale, per imporsi anche in quella amministrativa.

Merita di essere analizzato il nesso tra “ giusto processo” e “ giusto procedimento”, se l'art. 111 Cost. può andare oltre la funzione giurisdizionale, considerare il “ giusto processo” nella funzione amministrativa. In realtà solo una trama processuale comune alla giurisdizione ed all'amministrazione consente una lettura amministrativa dell'art. 111 Cost.. E' utile considerare il giusto processo un modello mediante il quale strutturare il procedimento amministrativo, in cui la realizzazione della giustizia attraverso il contraddittorio assume particolare significato.

3b. Principio generale del diritto comunitario europeo: la sentenza Sopropè della Corte di Giustizia.

²⁴⁷ Vedere la pronuncia della Corte di Cassazione del 25 novembre 2011, n. 24923, in tema di acquisizione di elementi rilevanti ai fini della verifica, in cui si afferma che avendo natura meramente amministrativa, l'attività di accertamento non prevede l'applicazione generalizzata del contraddittorio, tale che l'irrituale acquisizione di prove mediante accesso fiscale da parte della Guardia di finanza, non le rende inutilizzabili ai fini dell'accertamento, salvo i casi di violazioni di diritti garantiti a livello costituzionale. In tema, L. STRIANESE, *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, in Rivista on line, *Innovazione e diritto*, 2012.

Il contraddittorio è un principio generale del diritto comunitario. Può essere inquadrato nell'ambito della tutela dei diritti e dei principi fondamentali, all'interno del quale la giurisprudenza della Corte di Giustizia riveste un ruolo importante per il controllo sia sugli atti comunitari, sia su atti e comportamenti degli ordinamenti nazionali di attuazione del diritto comunitario. Una misura nazionale può subire il sindacato della Corte di Giustizia quando il riconoscimento di un diritto fondamentale è strettamente legato alla tutela di una delle libertà riconosciute dal Trattato. L'obbligatorietà del contraddittorio difensivo è sancito espressamente dalla Corte di Giustizia UE. Nella disciplina dei procedimenti amministrativi, tra i diritti fondamentali è presente il diritto di difesa, autonomo e distinto, però, dalla tutela giurisdizionale. La partecipazione in contraddittorio al procedimento tributario è intesa quale "anticipazione della difesa". Per la prima volta questi diritti sono stati riconosciuti dalla Corte UE nella sentenza resa nel caso *Alvis*²⁴⁸, che riguardava un procedimento in materia di rapporti di lavoro dipendente, successivamente gli stessi hanno ottenuto un'applicazione giurisprudenziale più ampia, come si evince dalle numerose sentenze, in cui la Corte ha ritenuto di ricorrere al diritto di difesa tutte le volte in cui una procedura si conclude con una decisione che incida sensibilmente sugli interessi di un soggetto²⁴⁹, fino ad arrivare alla pronuncia *Ismeri Europa S.r.l.*²⁵⁰, nella quale, la Corte ha esteso il principio anche ai procedimenti che non incidono direttamente sui diritti degli interessati²⁵¹. Nonostante i numerosi interventi della Corte in tema di contraddittorio, il momento più significativo è stata la pronuncia del 18 dicembre 2008, in materia doganale, che ha avuto ad oggetto la controversia riguardante la società portoghese *Sopropè*, in cui è stato sancito che il diritto di difesa, principio generale del diritto comunitario, viene applicato tutte le volte in cui è adottato dall'Amministrazione un provvedimento lesivo degli

²⁴⁸ Sentenza della Corte di Giustizia UE, 4 luglio 1963, causa 32/62, *Maurice Alvis* contro Consiglio della Comunità economica europea

²⁴⁹ Sentenza *Transocean Marine Paint*, 23 ottobre 1974, causa C- 17/74; sentenza *Hoffmann- La Roche*, 13 febbraio 1979, causa C- 85- 76; sentenza *Lisretal*, 24 ottobre 1996, causa C- 32/95; sentenza *Mediocurso*, 21 settembre 2000, causa C- 426/98;

²⁵⁰ Sentenza della Corte di giustizia UE, 10 luglio 2001, causa C- 315/99, *Ismeri Europa S.r.l.* contro Corte dei Conti della Comunità Europea.

²⁵¹ Inoltre, si riconosce il principio di difesa anche nei procedimenti avanti ad autorità nazionali, chiamate ad applicare disposizioni attuative di direttive, come nella sentenza *Cipriani*, 12 dicembre 2002, causa C- 395/00, *Distillerie Fratelli Cipriani Spa* contro Ministero delle Finanze.

interessi di un soggetto, che deve poter manifestare il suo punto di vista, e far valere le proprie osservazioni prima dell'adozione della decisione finale, al fine di consentire all'autorità di conoscere tutti gli elementi utili alla decisione, ed assicurare, in questa maniera, una tutela effettiva della soggetto coinvolto²⁵². Nella nota sentenza citata, *Sopropè*, 18 dicembre 2008, causa C- 349/07²⁵³, l'obbligatorietà del contraddittorio anche nei procedimenti tributari, è affermato dalla Corte a chiare lettere. Questa pronuncia ha effetti significativi sulla disciplina dei procedimenti tributari che riguardano l'applicazione di armonizzati e non²⁵⁴. In essa la Corte segue la stessa linea tracciata nelle sentenze precedenti (*Cipriani*, *Lisretal* e *Mediocurso*), riconoscendo il diritto dei destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, di poter manifestare il loro punto di vista, beneficiando, inoltre, di un termine sufficiente. Mentre però, nella sentenza *Cipriani*, il riferimento era all'invalidità di una regola contenuta in una direttiva comunitaria, che non prevedeva il contraddittorio, questa sentenza ha, invece, ad oggetto l'assenza di contraddittorio in una norma nazionale, e, così, la Corte ha modo di sancisce che i termini per esercitare il diritto di difesa vanno ricercati all'interno della normativa nazionale²⁵⁵. La controversia in argomento vedeva contrapposte la società *Sopropè- Organizacoes de cacado Lda (Sopropè)* -

²⁵² Si legge nella sentenza *Sopropè*, che “ destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente” (punto 36 e 37); inoltre “ la regola secondo cui il destinatario di una decisione a esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o di far valere elementi relativi alla loro situazione personale, tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro” (punto 49)

²⁵³ In merito alla sentenza *Sopropè*, CGCE 18 dicembre 2008, C- 349/07, con nota G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009; P. PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 2010; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009; 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.

²⁵⁴ Vedere, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, cit. p. 581 e ss.

²⁵⁵ La Corte precisa che i termini di difesa “ da un lato, siano dello stesso genere di quelli che beneficino i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario ” (punto 38).

impresa portoghese di commercio di calzature- e *Fazenda Pública* (l'Erario portoghese). Nel corso del 2003 hanno avuto inizio le verifiche da parte dell'autorità portoghese delle dogane, in ordine ad un certo quantitativo di merci importate dall'Asia. I relativi controlli hanno evidenziato che alcune operazioni d'importazione fossero state realizzate presentando certificati d'origine e documenti di trasporto falsificati, e conseguentemente non potendo godere delle agevolazioni di cui hanno beneficiato, erano soggette al dazio in base all'aliquota ordinaria. L'Amministrazione portoghese ha, così, provveduto ad invitare la società ad esercitare il suo diritto di audizione preventiva, prima quindi del provvedimento finale in base all'ispezione e ai relativi allegati, entro il termine di otto giorni. Dopo tredici giorni, l'Amministrazione ingiunge alla società *Sopropè* il pagamento dei maggiori tributi dovuti, ritenendo che le osservazioni presentate non fossero sufficienti a modificare le conclusioni raggiunte nel progetto di relazione dell'ispezione. Il ricorso fatto in seguito dalla società al giudice nazionale, in cui lamentava l'insufficienza del termine accordatele, non raggiunse un esito positivo, ed in appello dinanzi al *Supremo Tribunal Administrativo* (Corte suprema amministrativa), avverso detta pronuncia, sancì, in particolare, la non applicazione del principio che garantisce il diritto di difesa contenuto nel diritto comunitario. Nell'ambito di detto ricorso il giudice decide di sospendere il processo e di sottoporre alla Corte l'interpretazione delle questioni pregiudiziali, di conformità ad esercitare il diritto di difesa²⁵⁶.

La Corte ebbe modo di affermare che, in relazione al recupero dei dazi doganali, un termine compreso tra 8 e 15 giorni, stabiliti dalla normativa portoghese, ai fini dell'esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, non rende impossibile o eccessivamente difficile il diritto di difesa, riconosciuto

²⁵⁶ Le due questioni pregiudiziali sottoposte alla Corte di Giustizia: 1) “ *Se il termine da 8 a 15 giorni stabilito all'art. 60, n. 6, della legge generale tributaria e dall'art. 60, n. 2 del regolamento complementare del procedimento di ispezione tributaria, approvato con decreto legge 31 dicembre 1998, n. 413, ai fini dell'esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, sia conforme al principio del diritto di difesa*”. 2) “ *Se un termine di 13 giorni, calcolato a decorrere dalla data in cui l'autorità doganale ha notificato a un importatore comunitario (nella fattispecie una piccola ditta portoghese di commercio di calzature) che aveva 8 giorni per esercitare il suo diritto di audizione fino alla data della notifica dell'obbligo di pagare entro 10 giorni i dazi doganali riguardanti 52 operazioni di importazione di calzature dall'estremo oriente effettuate ai sensi del Sistema delle preferenze generalizzate nell'arco di due anni e mezzo (tra il 2000 e la metà del 2002), possa essere ritenuto un termine ragionevole per l'importatore per l'esercizio del suo diritto di difesa*”.

dall'ordinamento comunitario²⁵⁷, e di confermare, comunque, che l'adeguatezza dei termini deve essere verificata caso per caso, tenendo conto della complessità delle operazioni, della distanza, dei rapporti intrattenuti con le autorità competenti, delle dimensioni dell'impresa e di tutto ciò che incide sul contenuto e sulla natura delle difese utili all'interessato²⁵⁸. I giudici, mediante un'interpretazione della normativa interna che contiene il diritto di difesa, in considerazione del raggiungimento delle finalità perseguite, hanno rilevato, tra l'altro, il dovere per l'Amministrazione procedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni mosse dall'interessato. Così facendo l'esercizio del diritto di difesa, e l'adempimento da parte dell'Amministrazione del dovere di motivazione, consentono, non solo al contribuente di concorrere alla determinazione dell'atto, ma, anche, può garantire un controllo giudiziale della legittimità dell'agire amministrativo più efficace²⁵⁹. I giudici di Lussemburgo, hanno ritenuto che non è più sufficiente garantire l'esercizio del diritto di difesa, esclusivamente in sede giurisdizionale, ma è necessario garantire in modo generalizzato un coinvolgimento attivo nel procedimento²⁶⁰. Il principio che sancisce il diritto di difesa, inteso quale diritto dell'interessato ad esporre le proprie ragioni all'Amministrazione, prima della formazione del provvedimento finale, ed, inoltre, l'obbligo di motivazione, concernono la trasparenza necessaria nell'azione amministrativa. È evidente che gli effetti di detta pronuncia della Corte UE debbano andare oltre i tributi "comunitari", tra l'altro, la dottrina, fa spesso riferimento alla forza espansiva del principio del contraddittorio difensivo, non solo al fine di risolvere controversie questioni giurisprudenziali, ma anche, per

²⁵⁷ Punto 41.

²⁵⁸ Punto 44.

²⁵⁹ In G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, cit. p. 591 " *la Corte ha svolto tali indicazioni utilizzando come chiave di lettura il criterio dell'effetto utile, che la conduce a subordinare l'interpretazione della disciplina nazionale dei termini di esercizio dei diritti di difesa, se esistente, o in caso di lacuna la sua integrazione per via analogica, al raggiungimento delle finalità perseguite.*"

²⁶⁰ La Suprema Corte italiana, adeguandosi alla giurisprudenza comunitaria, ha ritenuto illegittima l'ingiunzione emessa senza l'audizione preventiva dell'importatore, nella sentenza 11 giugno 2011, n. 14105. Tali interventi hanno indotto anche l'Agenzia delle dogane a rivedere la propria interpretazione, estendendo la garanzia della partecipazione nella fase istruttoria anche ai casi di revisione dell'accertamento su base documentale, secondo la nota 8 aprile 2011, n. 34631, laddove in precedenza si applicava lo strumento partecipativo solo nei procedimenti che, tramite attività esterne di accesso, ispezione o verifiche, incidevano direttamente nella sfera del privato destinatario (nota n. 29694, del 2010).

l'affermazione dei principi di imparzialità amministrativa, presenti nelle costituzioni dei diversi ordinamenti, che si realizzano attraverso lo strumento del contraddittorio.

Alla luce dell'importante pronuncia giurisprudenziale, in ambito europeo, della sentenza *Sopropè*, che ha sancito il valore di principio generale del contraddittorio, nel nostro ordinamento, quest'ultimo in grado di trovare applicazione, per effetto della previsione legislativa dell'art. 1 della legge n. 241 del 1990, il cui testo recita che “ *L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*”. La disposizione dell'articolo appena citato corrisponde ad un passaggio legislativo fondamentale per l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi comunitari²⁶¹.

In considerazione dell'applicabilità dell'art. 111 Cost. ad ogni processo²⁶², ed anche al processo tributario, è evidente che il nostro ordinamento costituzionale

²⁶¹ In proposito, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010. I singoli Stati, gli organi giurisdizionali degli stessi, dovranno uniformarsi al principio comunitario del contraddittorio, e dovranno interpretare le norme procedurali nazionali secondo detto principio, per non incorrere in violazione del diritto comunitario. Inoltre, 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, cit. p. 47, afferma che “ Si potrebbe, peraltro, forse giungere a risultati equivalenti anche in assenza dell'espresso richiamo all'art. 1 della L. n. 241 /1990, valorizzando la cosiddetta “ integrazione per principi “ ovvero, il fenomeno della “ circolarità dei modelli giuridici”, che, specialmente negli ultimi anni, ha trovato una “ solida” base teorica, sia nella dottrina nazionale, sia in quella comunitaria, sostenuta da un altrettanto “ copiosa” ed innovativa giurisprudenza dei Giudici del Lussemburgo fondata, in larga misura, sul cosiddetto principio di effettività.” R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009; F. MONTANARI, *Evoluzione del principio di effettività e rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario*, in *Riv. it. Dir. pubbl. comunitario*, 2009.

²⁶² La legge n. 2 del 1999, che ha riformato l'art. 111 della Costituzione ha esplicitato alcune garanzie costituzionali già presenti nel testo, ed ha determinato un modello processuale du tutti i processi giurisdizionali. F. GALLO, *Verso un “ giusto ” processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, cit. p. 20, si legge che “ *la consacrazione costituzionale del principio del “giusto “ processo ha avuto l'effetto di fissare una direttiva interpretativa generale di carattere assoluto e inderogabile, che sintetizza le tre regole generali del contraddittorio, della parità delle armi e dell'imparzialità e terzietà del giudice”* inoltre “ *queste regole, pur essendo indubbiamente preesistenti e desumibili in via interpretativa dalla stessa Costituzione, attraverso l'emanazione del nuovo art. 111, sono state tuttavia incorporate nella Costituzione e sono diventate esse stesse norme costituzionali*”. in tema, E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; P RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residua storico che resiste all'usura del tempo*, in

riconosce il principio del giusto processo anche in questa materia, a fronte del sistema comunitario, che pur fissando detto principio all'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) ne esclude l'estensione al procedimento tributario, la norma non menziona il processo tributario, riferendosi solo alle controversie " sui diritti e doveri di carattere civile", da un lato, e " sulla fondatezza di ogni accusa penale", dall'altro. Al riguardo anche l'orientamento giurisprudenziale della Corte Europea dei Diritti dell'uomo è stato restrittivo. Pur confermando, nelle sue pronunce, la tutela limitata del giusto processo ai soli procedimenti penali ed alle controversie che hanno ad oggetto i diritti e gli obblighi di natura civile, è ammessa, l'estensione ai procedimenti regolati dal diritto pubblico. Per il processo amministrativo, esclusivamente, nelle controversie natura privata, e per il processo tributario, se ha ad oggetto l'applicazione di sanzioni criminali²⁶³.

4. La tutela del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in applicazione del principio di collaborazione, ai sensi del comma 7, art. 12 della legge n. 212 del 2000²⁶⁴.

Le verifiche fiscali corrispondono ai controlli sostanziali dell'istruttoria tributaria, strumentali all'emissione dell'atto impositivo del procedimento. In ragione di

Rass. Trib., 2000; F. BATISTONI FERRARA- B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

²⁶³ Dopo la sentenza *Ferrazzini c. Italia* del 12 luglio 2001, si mostra maggiore apertura del giusto processo europeo alle controversie tributarie. L'art. 6 rubricato " Diritto ad un equo processo" considera il giusto processo un diritto fondamentale dell'uomo, individua le caratteristiche dell'attività giurisdizionale, e pur non facendo riferimento preciso al contraddittorio, esprime la necessità che la *causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole*. Preme sottolineare l'applicazione dell'art. 6 Cedu all'istruttoria tributaria, in seguito alla nota sentenza *Ravon* del 21 febbraio 2008 dai giudici di Strasburgo. Vedere S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008.

²⁶⁴ Art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente " *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*".

detta strumentalità, l'avviso di accertamento è considerato illegittimo, laddove confluiscono le violazioni compiute nel corso delle indagini e dei controlli. Prima dell'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, l'introduzione di detta legge era considerata da più parti, la sede idonea a contenere la disciplina, in termini generali, delle istanze costituzionali di partecipazione del cittadino- contribuente al procedimento di accertamento, e dei principi che promuovono la correttezza dell'agire amministrativo. L'esame che si intende compiere, riguarda la disposizione dell'art. 12, ultimo comma, dello Statuto, più volte richiamata, *nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, ha introdotto, nella fase procedimentale, una forma di partecipazione precontenziosa a tutela del contribuente, il cosiddetto contraddittorio procedimentale. Come già anticipato in questa sede, nello Statuto dei diritti del contribuente, sono previste specifiche disposizioni a favore del soggetto passivo sottoposto a verifiche fiscali. Come già anticipato, la norma in argomento, è compresa nell'articolo della legge 212 del 2000, che attraverso numerose previsioni, ha definito i “*diritti*” e le “*garanzie*” del contribuente durante le verifiche, ispezioni e accessi, compiuti dagli organi dell'Amministrazione finanziaria. È, infatti, formulata dal legislatore dello Statuto dei contribuenti, nell'intento di creare un rapporto bilanciato tra gli interessi delle parti. Mentre, il Fisco intende ricostruire i fatti in ordine ad eventuali violazioni, ed inadempimenti dell'obbligazione tributaria, per il contribuente si determina, invece, l'esigenza di tutela, a fronte dei pregiudizi alla posizione giuridica, che l'attività d'indagine può provocare²⁶⁵.

All'interno dello Statuto sono inserite norme che vincolano l'attività legislativa, e che disciplinano i rapporti tra le parti, ma, la partecipazione del contribuente alla fase dell'istruttoria amministrativa tributaria è, unicamente, contenuta nella previsione dell'art. 12, comma 7²⁶⁶. Nel rispetto del principio di collaborazione tra Fisco e contribuente, si prevede a chiusura delle indagini, e prima

²⁶⁵ G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Dir. prat. Trib., 2012, cit. p. 617. La norma dell'art. 12, comma 7, si è detto che rientra tra quelle *precettive e non anche sanzionatorie*, ma sostiene l'autore che non è così, in quanto l'asserita incoercibilità dei precetti dello Statuto contrasta con il valore dello Statuto stesso all'interno dell'ordinamento tributario.

²⁶⁶ Cfr. L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000; F. BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in Fisco, 1994; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

dell'emanazione dell'avviso di accertamento la possibilità di instaurare un confronto tra le parti. Presupposto essenziale è il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo, in cui trovano contezza le rilevazioni eseguite nel corso della verifica. Dato il momento in cui si svolge questo confronto, a chiusura delle operazioni, al termine, dunque, della raccolta di dati e conoscenze, che siano utili all'Ufficio, si evince che l'intervento partecipativo del soggetto passivo è finalizzato alla presentazione di prove che sconfessino quanto acquisito dagli organi istruttori. Si legge che “ *il contribuente può comunicare osservazioni e richieste*”, trattasi, dunque, di una disposizione che non solo, riconosce il diritto del contribuente a partecipare al procedimento, ma dalla quale conseguono direttamente alcuni obblighi per l'Ufficio, di attendere il termine previsto per l'emanazione del provvedimento e, di valutare le (eventuali) osservazioni fornite dal contribuente. Date, infatti, le due formulazioni all'interno della medesima previsione, tali che “ *le osservazioni e richieste sono valutate dall'Ufficio impositore*” e che “ *l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di detto termine*”, di sessanta giorni, sembra chiaro che il mancato rispetto di dette regole da parte dell'Ufficio determinerebbe la nullità dell'avviso di accertamento perché contrastante con la norma di legge. Ma, è bene sottolineare, ancora una volta, che la norma non contiene, in modo esplicito, una sanzione applicabile nel caso d'inosservanza del termine, restando, dunque, impregiudicato il diritto di difesa del contribuente, come evidenziato, anche, da un recente orientamento giurisprudenziale della Commissione Tributaria Regionale Toscana, che ricorrendo al requisito di “ *particolare e motivata urgenza*”, che non deve essere specificatamente motivato, perché priva la disposizione di detto obbligo, esclude la nullità dell'atto illegittimo²⁶⁷. Questo orientamento restrittivo

²⁶⁷ Principio stabilito nella recente pronuncia della CTR Toscana, del 20 settembre 2012, n. 101/08. I giudici toscani hanno stabilito che l'inosservanza del termine di sessanta giorni tra la notifica del processo verbale di constatazione e l'emanazione dell'avviso di accertamento non rende di per sé nullo l'atto impositivo, anche se non si precisano nell'avviso le ragioni dell'urgenza, in quanto la norma prevede un termine per l'esercizio dell'azione amministrativa e non un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza nell'emissione dell'atto di accertamento. Le argomentazioni dei giudici che si riportano sanciscono che la norma diretta a fissare le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali “ *non contempla alcuna sanzione in caso di violazione e prevede una sorta di contraddittorio differito rispetto alla verifica ovvero un contraddittorio preventivo da svolgere subito dopo il processo verbale e prima dell'emissione dell'accertamento*” inoltre “ *Viene a realizzarsi una forma di partecipazione precontenziosa finalizzata a tutelare sia il contribuente che l'ufficio, atteso che quest'ultimo potrebbe ritenere non*

incontra, comunque, posizioni contrastanti nell'ambito dottrinale e giurisprudenziale, in quanto la previsione normativa che si esamina, implica- in applicazione degli art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000, e art. 21- *septies* della legge n. 241 nonché art. 42, commi 2 e 3, del D.p.r. n. 600 del 1973 e art. 56, comma 5, del D.p.r. n. 633 del 1972- la sanzione della nullità dell'avviso di accertamento, se emesso non rispettando il termine dilatorio e senza motivazione dell'urgenza che ne ha giustificata l'adozione²⁶⁸.

Laddove le garanzie previste dall'art. 12 si riferiscono alle verifiche presso il contribuente²⁶⁹, l'ambito applicativo della disposizione, nonostante la portata generale del principio di partecipazione a tutto l'ordinamento tributario, sembra, invece, limitare tale forma di contraddittorio anticipato solo nel caso di indagini

fondato l'eventuale avviso di accertamento. La norma di cui trattasi, dunque, non contiene alcuna sanzione per il mancato rispetto del termine, restando impregiudicato il diritto di difesa del contribuente". Quindi la mancata previsione nella norma, e la natura vincolata dell'atto impositivo rispetto al verbale di constatazione, non causano la nullità dell'atto emesso prima dello scadere del termine. Si legge nelle motivazioni della Corte di Cassazione nella sentenza del 13 luglio 2012, n. 11944, che non sono necessarie ragioni di urgenza per emanare l'atto prima dei sessanta giorni " *Deve, perciò, ritenersi che l'esonero dall'osservanza del termine di cui all'art. 12, co. 7 della l. n. 212 del 2000 opera in concorrenza del requisito dell'urgenza nell'emissione dell'avviso, pure se di tale ragione non si fa menzione nella motivazione dell'avviso stesso, in altri termini l'effetto derogatorio dell'urgenza sussiste ex se senza che sia enunciato nell'atto impositivo, il quale a norma del menzionato art. 7 dello Statuto del contribuente, deve indicare esclusivamente le ragioni della pretesa tributaria*", aggiungendo, che la sussistenza del requisito può essere dimostrata dall'Ufficio e, viceversa contestata, tanto in via amministrativa, col ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria.

²⁶⁸ Corte Cass. Sentenza del 5 ottobre 2012, n. 16999, in cui la Suprema Corte ha accolto il ricorso avverso gli avvisi di accertamento e le sanzioni ricevute per operazioni di importazioni da fornitori con sede in Paesi " *black list*", senza rispettare la previsione di cui all'art. 110, comma 11, del TUIR. In tema, altrettanto recente è la pronuncia del 24 maggio 2012, n. 70/65 della sezione bresciana della CTR Milano, in cui i giudici sanciscono l'illegittimità dell'atto impositivo per violazione del diritto di difesa, in assenza di contraddittorio anticipato con il contribuente, come specificatamente prevista dalla normativa vigente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. In ordine all'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso in contrasto con le garanzie previste nello Statuto a tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, vedere CTR Campania n. 463/12/12.

²⁶⁹ Non risulta la predisposizione di processi verbali di chiusura nell'ambito di indagini svolte presso gli Uffici. R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. FANTOZZI- A. FEDELE, Milano, 2005, cit. p. 689, rileva che " *La necessità di subordinare gli accessi ispezioni o verifiche nei locali destinati ad attività commerciali (o industriali, agricole, artistiche o professionali) ad effettive esigenze di indagine, di diritto a farsi assistere, la possibilità di chiedere che l'ispezione avvenga presso l'ufficio dei verificatori, la garanzia alla verbalizzazione di tutte le osservazioni ed i rilievi del contribuente, i limiti alla permanenza dei verificatori presso il contribuente, sono infatti garanzie studiate dal legislatore per tutelare il contribuente stesso nel corso delle verifiche che avvengono presso la sua sede*". Diversamente, in A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, sostiene l'art. 12, comma 7, che attua il principio di partecipazione al procedimento tributario alle indagini che si svolgono con l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica, devono estendersi anche a quelli in cui si ricorre solo ai poteri di invito e richiesta, quindi anche nel caso di verifiche a tavolino.

che si svolgono attraverso ispezioni, accessi e verifiche presso il contribuente. Si ritiene, ad ogni modo, che, per la realizzazione delle esigenze sottese alla partecipazione al procedimento tributario, l'ultimo comma dell'art. 12, dovrebbe trovare attuazione non esclusivamente nei procedimenti che si concludono con il rilascio del verbale di chiusura, ma anche nelle verifiche a tavolino. Abbandonata questa interpretazione, che attribuisce all'ambito applicativo di queste garanzie, un senso per lo più restrittivo, si assiste, invece, in questo momento ad un'estensione del contenuto della norma a qualsiasi attività di controllo. Questo orientamento è accolto dai giudici della Suprema Corte, dalla cui pronuncia si rileva che “ *la norma (art. 12, ultimo comma) non distingue in relazione al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione a verbali che, pur non contenendo contestazioni potrebbero, in ogni caso, come nella specie, dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento*”²⁷⁰. In conclusione, si può affermare che la condizione di *particolare e motivata urgenza* costituisce una sola eccezione all'utilizzo della procedura di dialogo tra le parti, con l'obbligo, comunque, di motivare l'urgenza dell'imposizione, ai fini della legittimità dell'atto. L'urgenza di emettere un avviso di accertamento si riferisce a situazioni concrete, non astratte, che esulano da una tipizzazione normativa, e che ricorrono, di frequente, in situazioni particolarmente pericolose per il Fisco, a causa di comportamenti evasivi, probabilmente il legislatore intendeva fare riferimento ad ipotesi in cui la partecipazione del contribuente al procedimento provocherebbe gravi conseguenze al buon esito dell'azione amministrativa impositiva²⁷¹. L'urgenza

²⁷⁰ Corte Cass., sez. trib., 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. Trib.*, 2011, con nota di G. MARANGIU.

²⁷¹ Anche dalla legge sul procedimento amministrativo, n. 241 del 1990, prevede la preclusione alla partecipazione al procedimento (non comunicando l'avvio del procedimento), quando *sussistono ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento*. L'urgenza indica una situazione in cui è necessario un immediato e pronto intervento, per non vanificare la funzione amministrativa e per non determinare un danno irreparabile agli interessi coinvolti; deve trattarsi di particolare urgenza in situazioni in cui si riscontra una sopravvenienza di oggettivi impedimenti, che rendono impossibile, pericoloso o inutile procedere e porre in atto la partecipazione, tale da giustificare la compressione del diritto alla partecipazione in nome del buon andamento dell'azione amministrativa. In base all'esperienza del diritto amministrativo, vedere, L. GALATERIA, *I provvedimenti amministrativi d'urgenza*, Milano, 1953; U. GARGIULO, *I provvedimenti d'urgenza*, Napoli, 1954; V. ANGIOLINI, *Necessità ed emergenza nel diritto pubblico*, Padova, 1986; G. GARDINI, *La comunicazione degli atti amministrativi. Uno studio alla luce della L. 7 agosto 1990, n. 241*, Milano, 1996; M. RENNA, *Le ragioni d'urgenza*

deve essere non solo motivata, ma anche riferirsi in modo specifico a fatti che rendono impossibile rinviare l’emanazione dell’atto, e, successivamente, in caso di contenzioso, saranno valutate dal giudice tributario, non potendosi, inoltre, ricondurre *la particolare urgenza* all’ipotesi di imminente scadenza del termine ultimo per l’esercizio dell’azione accertatrice²⁷². L’atto emesso in violazione della procedura dell’ultimo comma dell’art. 12, si traduce nella nullità del provvedimento stesso, in quanto non conforme allo schema legislativo. Buona parte della dottrina condivide la teoria della nullità dell’avviso di accertamento, in seguito ad un illegittimo procedimento di acquisizione di materiale istruttorio²⁷³, in quanto, in ragione del collegamento di tipo procedimentale tra atto istruttorio e avviso di accertamento, si può considerare inutilizzabile la prova irritualmente acquisita. La ricostruzione, attualmente predominante, che tende a differenziare le due funzioni, quella istruttoria e quella di accertamento, sostiene la nullità dell’atto di accertamento successivo, laddove si fondi esclusivamente su prove irrituali²⁷⁴. Nell’ordinamento tributario manca un espresso principio di

impeditiva e della comunicazione di avvio del procedimento, in *Foro, it.*, 2002, sostiene l’importanza che non si tratti di un’urgenza generica, ma una specifica, davanti alla quale si imponga la necessità di rinunciare alle garanzie partecipative proprie del principio di buon andamento e imparzialità dell’azione amministrativa.

²⁷² G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. Trib.*, 2012, riferendosi alla salvezza dell’atto impositivo emanato in presenza di una motivazione che giustifichi il mancato rispetto del termine dilatorio, afferma che “*E’, 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 tributario*”

²⁷³ Si accoglie nel procedimento tributario la teoria dell’invalidità derivata “, del diritto amministrativo. In dottrina, a mero titolo esemplificativo, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. Trib.*, 1983; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993; D. STEVANATO, *Vizi dell’istruttoria ed illegittimità dell’avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004, p. 127, secondo l’Autore la corretta interpretazione della disposizione dell’ultimo comma dell’art. 12, induce a considerare illegittimo l’avviso di accertamento emesso prima della scadenza di sessanta giorni, decorrenti dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione.

²⁷⁴ R. LUPI, *Violazioni dell’indagine fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002; S. LA ROSA, *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002. Di fronte alla mancanza di una normativa precisa, al pari della giurisdizione penale, la dottrina giurtributarista ha spesso affrontato il tema delle conseguenze dell’esercizio non conforme alla legge da parte degli Uffici finanziari, ed anche la giurisprudenza si è spesso interrogata sull’esistenza di un principio di inutilizzabilità delle prove acquisite in modo irrituale, analoga a quella dell’art. 191 c.p.p. della giurisdizione penale. In Corte Cass., sezione tributaria, sentenza del 17 dicembre 2010, n. 25617, la giurisprudenza di legittimità

inutilizzabilità delle prove acquisite in modo irrituale, ed inoltre, la violazione delle norme istruttorie, non sempre compromette la determinazione del provvedimento impositivo, in quanto non sempre incide direttamente sulla materia imponibile²⁷⁵. La tutela giurisdizionale del contribuente assume rilevanza non solo con riferimento alla fase finale del procedimento di formazione dell'atto impositivo, impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, ma anche nella precedente fase istruttoria, i cui vizi possono essere denunciati solo ricorrendo all'impugnazione del successivo ed eventuale atto impositivo, attraverso, dunque, una tutela differita. Attribuire la regolamentazione dell'intera materia alla giurisdizione tributaria, appare inadeguato. Il giudizio sugli atti impositivi non sempre assicura, in maniera sufficiente, gli interessi che possono venire effettivamente pregiudicati dai poteri d'indagine. Risulta di difficile definizione il tema dell'illegittimità degli atti istruttori, in quanto, è necessario uno strumento che disciplini, compiutamente, l'invalidità degli atti dall'Amministrazione finanziaria.

Le violazioni istruttorie determinano l'esigenza di tutela immediata del contribuente, nel momento in cui, nei controlli possono essere coinvolti interessi diversi da quelli della determinazione dell'imponibile, quali diritti tutelabili a prescindere dall'atto di accertamento. Anche se precedentemente, la dottrina considerava che la lesione del diritto al contraddittorio, necessario aveva effetti nell'atto impositivo, nei suoi confronti non si poneva il problema di una tutela immediata, in quanto, mancando una norma generale che stabiliva la partecipazione al procedimento o la comunicazione dell'avvio al procedimento e la presenza di specifiche ipotesi di partecipazione, non si ammetteva l'applicazione alle violazioni tributarie, che riguardavano la partecipazione al procedimento, della previsione dell'art. 21 *octies*, legge 241 del 1990, relativa alla

nell'affermare il principio dell'utilizzabilità nel processo tributario di dai raccolti in sede penale, anche in assenza dell'autorizzazione richiesta dall'art. 63, comma 2, del D.p.r. n. 633 del 1972, si approfondisce il tema del valore probatorio nel processo tributario della documentazione irritualmente acquisita, con riferimento al contesto normativo.

²⁷⁵ Sul nesso procedimentale tra atto istruttoria e avviso di accertamento, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. IV, disc. Priv., sez. comm.*, Torino, 1995.

qualificazione di vizi formali²⁷⁶. In diritto amministrativo, le violazioni delle norme di diritto provocano l'invalidità dell'atto. Il provvedimento amministrativo difforme dallo schema normativo può essere nullo o annullabile. Le cause e le conseguenze dell'invalidità sono disciplinate dagli articoli 21- *septies* e 21- *octies* della legge n. 241 del 1990, che sanciscono, rispettivamente, in caso di mancanza degli elementi essenziali, la nullità dell'atto, e la sua annullabilità. Per quanto riguarda le violazioni delle disposizioni sulla partecipazione, in considerazione dell'assenza di una norma che in modo esplicito contempli la sanzione della nullità, è necessario verificare se la partecipazione del privato possa ritenersi un elemento essenziale ai fini della realizzazione dell'interesse generale²⁷⁷.

Le conseguenze del mancato contraddittorio sull'atto impositivo non sono indicate in modo preciso dalla legge. Il mancato invito al contraddittorio inficia l'atto, e secondo la tesi maggioritaria accolta in dottrina, sulla base del tenore letterale dell'art. 12, comma 7, e dei principi di legalità e imparzialità amministrativa determina un'assoluta nullità dell'atto²⁷⁸. Mentre in un primo momento, l'orientamento della Corte di Cassazione era nell'escludere *ipso iure* la nullità dell'avviso di accertamento, emanato prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni, i recenti interventi dei Supremi giudici confermano l'interpretazione della dottrina sulla nullità dell'atto inficiato dal mancato invito al contraddittorio²⁷⁹. Se manca di un elemento essenziale, l'atto è nullo e non produrrà alcuno effetto²⁸⁰, in caso di annullabile, l'atto è, invece, efficace fino

²⁷⁶ Cfr. R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI A: FEDELE, Milano, 2005, cit. p. 696.

²⁷⁷ In tema, A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2010; P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011; F. TUNDO, *Dialogo Fisco- contribuente tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*, in *GT- Riv. giur. Trib.*, 2010.

²⁷⁸ G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010; 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.

²⁷⁹ Corte Cass., 11 giugno 2011, n. 14105.

²⁸⁰ L'atto nullo non ha alcuno effetto e non può nemmeno costituire la base di partenza per la conclusione di un'intesa successiva tra le parti, come un accertamento con adesione. Con riferimento alla mancata risposta all'invito dell'Ufficio, l'art. 6 del D. lgs. n. 218 del 1997 (" *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale* "), il contribuente non può partecipare alla determinazione dell'imponibile, e potrà impugnare l'atto nell'esercizio del suo diritto di difesa, presentando davanti al giudice qualsivoglia prova. Allo

all'eventuale pronuncia giudiziaria. Il provvedimento emesso in violazione dell'ultimo comma dell'art. 12 è considerato nullo per carenza di potere.

Attraverso la previsione del termine dilatorio, di sessanta giorni, si intende consentire al contribuente, destinatario di un provvedimento finale, di esercitare la sua difesa in sede procedimentale, ma anche assicurare una istruttoria completa, ed evitare di esporsi a controversie. L'avviso di accertamento, emesso prima del decorso dei 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale, si ritiene nullo, in quanto il termine dilatorio previsto dall'ultimo comma dell'art. 12, è indispensabile alla realizzazione dell'interesse che la norma in esame presiede, non considerando sufficiente le difese che il destinatario del provvedimento può svolgere nella procedura di accertamento con adesione, o con l'impugnazione dell'atto davanti al giudice tributario, in quanto la finalità del termine consiste nell'evitare che l'avviso di accertamento sia posto in essere o lo sia con quel contenuto²⁸¹.

Fermo restando il ricorso ad una tutela mediata da parte del contribuente al giudice tributario, si rileva, comunque, la necessità di agire in via diretta ed immediata. La dottrina, per lungo tempo, ha ritenuto carente la tutela riconosciuta ai privati, nel caso in cui le proprie posizioni siano state lese dall'azione dell'Amministrazione finanziaria, durante le indagini tributarie in quanto non è data la possibilità al contribuente, di ottenere una giustizia immediata da parte del giudice amministrativo²⁸², in base alla normativa che considera gli atti istruttori

stesso modo, si valuterà la mancata partecipazione per colpa del contribuente, se si considera il contraddittorio preventivo, uno strumento di tutela del più generale principio di collaborazione tra Amministrazione e contribuente.

²⁸¹ Cfr. P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, cit. p. 1088.

²⁸² P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2007; A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009; G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività d'indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di finanza e degli Agenti della riscossione*, in *Atti del Convegno Sanremo, 2011, rielaborazione e sviluppo di quanto sostenuto da id., L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005. Inoltre, Consiglio di Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045, con nota A. MARCHESELLI, *Il Consiglio di Stato "limita" le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Corr. Trib.*, 2009, che sottolinea l'interpretazione abrogatrice dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000, tale che gli atti di

non autonomamente impugnabili innanzi alle commissioni tributarie. Occorre considerare che nell'attività di indagine, l'Amministrazione finanziaria esercita i suoi poteri a fronte dei quali possono ravvisarsi in capo al contribuente, interessi legittimi, tali da incontrare la giurisdizione del giudice amministrativo. A questa conclusione si giunge sulla base del combinato dell'art. 113 Cost. e dell'art. 7, comma 4, dello Statuto²⁸³. Allorquando si è in presenza di posizioni soggettive, anche di rango costituzionale, diverse rispetto al mero interesse patrimoniale, la compromissione autoritativa della posizione del privato configura una situazione di interesse legittimo. Secondo una lettura interpretativa del problema della compenetrazione tra giurisdizione amministrativa e tributaria, il comma 4 dell'art. 7 dello Statuto, secondo cui “ *La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa*”, è stato considerato idoneo a fondare una competenza del giudice amministrativo in ambito fiscale.

5. Indagini tributarie e tutela giurisdizionale

Il quadro normativo appare riduttivo in termini di garanzie per il contribuente, manca un'autonoma tutela per gli atti istruttori tributari, non esiste una tutela specifica per le indagini tributarie. Il problema rientra, inoltre, in un ambito più generale, in cui sono comprese anche altre azioni di prelievo anteriori agli atti autonomamente impugnabili, come avvisi bonari, proposte di adesione, verbali di conciliazione, rispetto ai quali si prospettano difficoltà di tutela giurisdizionale²⁸⁴. La tematica investe due ordini di problemi. *In primis*, ci si interroga sull'esistenza di strumenti di “ tutela diretta” avverso gli atti relativi alle indagini tributarie, ma la risposta in questo caso è negativa, a causa dell'assenza nel nostro ordinamento di un dato normativo che riconosca autonoma impugnabilità *ex lege* di atti delle indagini tributarie. I vizi degli atti non autonomamente impugnabili si riflettono, però, in quelli autonomamente impugnabili, attraverso il nesso di presupposizione

autorizzazione degli interventi istruttori tributari, non sono impugnabili davanti al giudice amministrativo, rilevando il contrasto di detto orientamento con la giurisprudenza internazionale.

²⁸³ A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. Trib.*, 2004.

²⁸⁴ Cfr. C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009,

che li lega. Nell'ambito dell'impugnativa dell'atto normativamente previsto, nasce una ulteriore domanda, in ordine alla possibilità di far valere, tutte le doglianze che riguardano le indagini tributarie, e se queste ultime determinano l'annullamento dell'atto che li presuppone. L'effettività della tutela nell'istruttoria tributaria appare insufficiente, se si analizzano le ipotesi in cui nel esercizio dei poteri d'indagine si determini la lesione degli interessi del contribuente, ma alla istruttoria non segue alcun atto d'imposizione, oppure, laddove, si emetta un atto di accertamento, in seguito ad una istruttoria, ma la violazione, nel corso di essa, abbaia leso un soggetto diverso dal contribuente. Quindi, la tutela successiva, attraverso il ricorso contro il provvedimento finale, non appare in grado di tutelare il contribuente che ha subito una lesione, ma non ha un atto da impugnare, ed il contribuente che ha un atto da impugnare, ma non è il soggetto leso. La tutela giurisdizionale del contribuente è rilevante non solo nella fase finale del procedimento di formazione dell'atto impositivo, impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, ma anche prima, nell'istruttoria, i cui vizi possono essere denunciati solo attraverso il ricorso contro il successivo atto autonomamente impugnabile, realizzando, in buona sostanza, una difesa differita. La tesi della esclusiva giurisdizione tributaria presenta evidenti limiti, in quanto risulta soddisfacente solo quando l'interesse o il diritto leso sia di natura patrimoniale e interessi il rapporto d'imposta. La lesione di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo, diverso dalle situazioni soggettive che concernono la sfera impositiva, incisa dall'atto di accertamento, rappresentano il presupposto dell'autonoma impugnabilità di un atto istruttorio del procedimento tributario. La diretta impugnabilità degli atti istruttori è sostenuta da chi rileva, inoltre, il bisogno di tutela giurisdizionale, di fronte a tali attività d'indagine, e non ritengono sufficiente la possibilità del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie, come previsto nel processo tributario. Si valuta la sussistenza di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo direttamente tutelabili, in ordine al grado di incisività dell'atto istruttorio autoritativo²⁸⁵.

²⁸⁵ Ad esempio, nel caso di una lesione provocata da un esercizio illegittimo del potere di accesso domiciliare, il soggetto non potendo impedire l'accesso, sarà necessario riconoscergli la possibilità di ricorrere solo alla tutela giurisdizionale in via immediata.

5a. Tutela giurisdizionale: il processo tributario

Il processo tributario è disciplinato dal D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992²⁸⁶ - in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge n. 413/1991- il cui art. 1 attribuisce la giurisdizione in materia tributaria alle commissioni tributarie, e richiama il codice di procedura civile per la disciplina dei casi non regolati dal D.lgs. 546²⁸⁷. La giurisdizione delle commissioni tributarie ha oggi carattere di generalità. Il processo tributario è compreso tra i processi di “impugnazione- merito”, secondo l'orientamento dualistico, laddove il giudice tributario può vagliare sia la legittimità dell'atto, che entrare nel merito del rapporto obbligatorio, come chiarito anche dalla Corte di Cassazione²⁸⁸. E' una giurisdizione in relazione alla deducibilità di tutti i vizi formali o di contenuto

²⁸⁶ In dottrina, AA. VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributaria*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009; *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2011; id., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 2010; F. AMATUCCI- F. M. D'IPPOLITO, *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005. La legge 18 giugno 2009, n. 69 entrata in vigore il 4 luglio 2009, che ha modificato il codice di procedura civile, potenzialmente applicabili anche al processo tributario.

²⁸⁷ Le commissioni tributarie sono state disciplinate dal D. lgs. 31 dicembre n. 545. Fino al 2002 la giurisdizione delle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 2 del D.lgs n. 546/1992, comprendeva solo le liti relative ad un elenco specifico di tributi(imposte sui redditi, iva, tributi locali, imposta sui trasferimenti, ecc.), mentre le liti relative agli altri tributi erano di competenza dei giudici ordinari. Dal 1° gennaio 2002, per effetto dell'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisdizione delle commissioni comprende tutte le controversie tributarie. La legge 3 dicembre 2005, n. 248, che ha convertito in legge l'art. 3- *bis* del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, ha ampliato ulteriormente la giurisdizione delle commissioni tributarie, aggiungendo alla formulazione “ *tributi di ogni genere e specie*” anche “ *comunque denominati* ”, al comma 1 art. 2 del D. lgs. n. 546/1992. La giurisdizione delle commissioni tributarie comprende “ *tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrainposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*”, inoltre sono state ricomprese nella giurisdizione delle commissioni tributarie alcune controversie catastali. Il giudice tributario è, in definitiva, competente a conoscere tutte le controversie in materia di tributi di ogni genere e specie comunque denominati, insieme ad un'ampia competenza di carattere incidentale in merito a qualsiasi questione da cui dipende la decisione sul rapporto principale, con esclusione delle materie di querela di falso e di stato e capacità delle persone e con esclusione, in via principale, delle controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata tributaria. In tema, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario- La giustizia tributaria*, Torino, 2011, p. 401 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale- Il processo*, Milano, 2011, p. 343 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario- Il processo tributario*, Milano, 2005.

²⁸⁸ Corte Cass., sezione unite, 16 giugno 2006, n. 13916, ha chiarito che il processo tributario ha ad oggetto sia l'atto impugnato che il rapporto.

dell'atto impositivo, e anche del rapporto tra contribuente e Fisco, nei limiti della contestazione mossa²⁸⁹.

Il ricorso alla giurisdizione tributaria, oltre a verificare la natura del prelievo, necessita dell'impugnabilità dell'atto, come stabilito dalla legge²⁹⁰. Gli atti impugnabili sono da distinguere tra atti " autonomamente impugnabili" ed atti ad impugnazione differita, laddove l'art. 19 del D.lgs n. 546/1992 dispone espressamente che " *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*". Gli atti autonomamente impugnabili sono elencati in modo tassativo, quelli che non sono compresi, se producono effetti lesivi, diretti nei confronti del contribuente, non sono impugnabili immediatamente, ma solo con ricorso contro il successivo atto compreso nell'elenco. L'elenco degli atti autonomamente impugnabili, nonostante la citata tassatività, ammette letture estensive. Secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza, l'elenco degli atti autonomamente impugnabili che si desume dall'art. 19, D.lgs, n. 546/1992, è soggetto ad un'interpretazione estensiva²⁹¹. Il comma 1 della'art. 19 del D.lgs n. 546/1992, statuisce la " *predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili*", e specifica, alla lettera f), che il ricorso può essere proposto contro " *ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie*", definendo, così, la categoria degli atti normativamente predeterminati come atti autonomamente impugnabili. Nel terzo comma viene espressamente previsto che " *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili*

²⁸⁹ Corte Cass., 5 settembre 2008, n. 22453, " *Il processo tributario non rientra tra i processi d'impugnazione- annullamento, bensì tra quelli d'impugnazione- merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma preordinato alla pronuncia di una decisione di merito*".

²⁹⁰ Constatando che le norme attuative dei tributi attribuiscono all'Amministrazione finanziaria poteri vincolati ed alcuni poteri discrezionali, si osserva che nell'esercizio di detti poteri, il contribuente ha, rispettivamente, una posizione di diritto soggettivo o di interesse legittimo. L'oggetto del processo tributario varia a seconda della situazione sostanziale dedotta e decisa, tale che laddove viene impugnato un atto di accertamento ovvero un provvedimento di irrogazione di sanzioni amministrative- tributarie, si tratta di impugnazione-merito, in cui la cognizione del giudice ha ad oggetto l'accertamento del presupposto. Rientrano, inoltre, in questo schema anche il ricorso contro il rifiuto espresso di istanza di rimborso, il diniego di agevolazioni e l'attribuzione di rendita catastale. Invece, la posizione del contribuente contro il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria che ha agito esercitando poteri discrezionali è di interesse legittimo.

²⁹¹ Corte Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185; Corte Cass., 8 ottobre 2007, n. 21405; Corte Cass., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293.

può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo". Il processo tributario si attiva con l'impugnazione di un provvedimento o comportamento dell'Amministrazione finanziaria, di atti autonomamente impugnabili, per vizi propri e, per vizi delle attività ad essi presupposti.

In base al principio della tutela differita, il contribuente, che riceve un atto lesivo non compreso nell'elenco dell'art. 19, solo alla notifica di un atto autonomamente impugnabile, potrà proporre ricorso contro entrambi. Gli atti endo-procedimentali, come il processo verbale di constatazione, che è sfornito di autonomia, non sono impugnabili, ed in questi casi vizi, se si riproducono nell'atto finale, possono essere fatti valere solo impugnando questo provvedimento. La Cassazione è intervenuta, nella sentenza del 16 marzo 2009, n. 6315²⁹², ed ha affermato, in questa pronuncia, che la giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento di imposizione, ma investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto, tale che l'eventuale giudizio d'illegittimità o irregolarità dell'atto istruttorio prodromico, può determinare la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale impugnato. Le Sezioni Unite, hanno sostenuto che per la definizione dei limiti della giurisdizione tributaria, non è sufficiente l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.lgs n. 546/1992, ma è necessario il richiamo all'art. 2 della stessa legge, che estende la giurisdizione anche agli atti che vengono adottati nella fase del procedimento che hanno portato all'emanazione del provvedimento finale. La giurisdizione tributaria, pur rappresentando una giurisdizione circoscritta, nella fase d'ingresso, ad atti normativamente predeterminati come impugnabili, apre, a tutti i motivi deducibili

²⁹² Corte Cass., SS. UU., 16 marzo 2009, n. 6315, in cui la Corte ha rigettato il ricorso proposto da un contribuente contro la decisione del Consiglio di Stato, confermativa di quella resa dal TAR, in cui veniva dichiarato il difetto di giurisdizione riguardo al ricorso proposto dal contribuente stesso davanti ai giudici amministrativi contro gli ordini di verifica alla propria contabilità, fatti pur dopo precedenti, peraltro, definite e concluse verifiche. Le Sezioni Unite, hanno affermato la “*giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dall'art. 2 del D.lgs n. 546/1992*”

nei confronti di detti atti e di quelli presupposti, che non sono autonomamente impugnabili²⁹³.

Le considerazioni preliminari, inducono a rilevare l'assenza di tutela delle posizioni soggettive lese da una attività ispettiva, in quanto non autonome. Quindi, *prima facie*, la tutela di tali posizioni attraverso l'impugnazione dinanzi al giudice tributario del successivo atto di accertamento appare sufficiente, in base alla natura meramente strumentale dell'istruttoria nel procedimento di imposizione, come confermato anche dai giudici della Suprema Corte nella sentenza citata, n. 6315 del 2009, ma vi sono comunque, altre motivazioni da indicare a sostegno della tesi dell'insufficienza. Infatti, anche in mancanza di un successivo accertamento potrebbe esserci l'interesse ad impugnare l'atto, laddove, l'attività d'indagine può rivolgersi anche ad un soggetto diverso dal destinatario dell'avviso di accertamento, ed, inoltre, pur rivolgendosi al contribuente può evidenziare l'esatto adempimento degli obblighi tributari, e non sfociare, così, in un atto impositivo.

Nel momento in cui si riconosce l'autonomia procedimentale dell'istruttoria tributaria, e si ravvisa un provvedimento amministrativo che degradi il diritto, non patrimoniale del privato, si considera l'esigenza di una tutela diretta ed immediata contro l'illegittimo e illecito esercizio dei poteri ispettivi, nel rispetto della garanzia della tutela giurisdizionale contro gli atti amministrativi, *ex art. 113 Cost.*²⁹⁴ Ma pur rimanendo nell'ambito della strumentalità dell'attività conoscitiva e di controllo, quale natura interna al procedimento, non sembra escludersi del tutto il carattere autonomo dell'impugnabilità del provvedimento. Infatti, ciò che determina l'immediata impugnabilità di un atto amministrativo, non è tanto la sua qualificazione come autonomo rispetto al procedimento, ma la sua idoneità a ledere posizioni giuridicamente rilevanti, riconoscendogli la possibilità di agire

²⁹³ Cfr. C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, cit. p. 3618, ove l'Autore mette a confronto le diverse discipline oggetto di giurisdizione tributaria, amministrativa e civile, sostenendo che al contrario di quella tributaria, la giurisdizione amministrativa di legittimità, *ex art. 3, comma 1, della legge n. 1034*, è generalizzata nei confronti di atti e provvedimenti emessi dalla Pubblica Amministrazione, ma definita per quanto riguarda i motivi " *per incompetenza, eccesso di potere o violazione di legge*"; la giurisdizione civile, secondo l'art. 163 comma 1, nn. 3 e 4, non presenta limiti di alcun genere.

²⁹⁴ Tesi sostenuta da diversi Autori, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2012.

direttamente e immediatamente per la tutela delle proprie libertà²⁹⁵. Una volta ammessa, in via di principio, detta tutela, è necessario affrontare il problema relativo al giudice competente.

Il D.lgs n. 546 del 1992, ha riconosciuto al giudice tributario la tutela delle controversie aventi ad oggetto i tributi, e all'art. 19, ha stabilito che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. In questo modo, le commissioni tributarie, solo nel momento in cui decidono circa l'annullamento di uno degli atti autonomamente impugnabili, hanno il potere di conoscere in via incidentale della illegittimità o illiceità delle indagini tributarie.

²⁹⁵ G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in *Atti del Convegno Sanremo*, 2001, p.429 ss..

Capitolo quinto

Posizione soggettiva del contribuente nella procedura di scambio di informazioni

- 1. Cooperazione amministrativa tra Stati: modalità ed esecuzione. 2. Lo scambio di informazioni e le garanzie procedurali. 3. La tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente: applicazione dell'art. 6 CEDU all'istruttoria tributaria, secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza Ravon.*

1. Cooperazione amministrativa tra Stati: modalità ed esecuzione

In questo capito si intende prendere in esame le procedure d'indagine e controllo tributario che hanno una portata internazionale, ma che, al pari delle procedure c.d. domestiche, sono finalizzate a conoscere in modo completo gli elementi che concorrono alla determinazione dell'imponibile. Sono oggetto di particolare attenzione, nell'ambito delle indagini tributarie e delle tecniche di accertamento, gli strumenti di assistenza amministrativa internazionali, necessari per acquisizione di informazioni, dati e notizie, utili all'Autorità finanziaria di uno Stato, per l'applicazione delle proprie disposizioni fiscali, in quanto dette conoscenze non possono essere reperite direttamente dagli organi interni dell'Amministrazione. Attualmente, si ricorre alla mutua assistenza amministrativa per la tutela delle entrate tributarie di uno Stato, che sono spesso intaccate, a causa delle frequenti pratiche che sfruttano diversi e più vantaggiosi sistemi giuridici fiscali²⁹⁶. Il tema della cooperazione fiscale internazionale²⁹⁷, è

²⁹⁶ In tema, G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009.

²⁹⁷ In tema, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011; V. UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario*

strettamente legato, da una parte, al problema della difficoltà di definire concretamente la capacità contributiva, e, dunque, il corretto accertamento dell'imponibile, e dall'altra, al tema della tutela del contribuente soggetto a procedure di indagine in campo internazionale²⁹⁸. La *ratio* sottesa alla disciplina delle procedure di cooperazione internazionale, si rinviene nella progressiva evoluzione delle politiche fiscali e dell'economia di mercato di segno fortemente internazionale. Fino agli inizi del secolo scorso, la pretesa tributaria rientrava in una concezione assolutistica degli Stati, che non avevano alcuna preoccupazione legata alla fiscalità degli altri Paesi, in quanto, la materia delle imposte era di esclusivo interesse dello Stato, e i fattori economici si collocavano prevalentemente all'interno del territorio nazionale²⁹⁹. Invece, nel nuovo contesto economico di globalizzazione, in cui numerose sono le relazioni e gli scambi commerciali ed, inoltre, crescente è la mobilità dei capitali e dei contribuenti, lo scenario appare fortemente mutato, nel momento in cui si assiste al frequente ricorso ad operazioni di tipo transfrontaliere, ed a fenomeni di delocalizzazione di attività e di interessi economici. Questi fattori coinvolgono sempre più spesso le autorità fiscali interne, potendo incidere, d'altro canto, negativamente sulla

internazionale, a cura di V. UCKMAR, Padova, 2005; V. M. SANTAMARIA, *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009.

²⁹⁸ In argomento, numerosi sono i riferimenti dottrinali, G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, cit. p. 435, " *Nel concetto di assistenza amministrativa rientrano tutte quelle attività poste in essere attraverso lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali di due o più Stati che hanno quale finalità l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo, nonché l'assistenza in materia di recupero per perseguire l'effettiva riscossione delle imposte accertate*"; *id.*, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009; G. MELIS, *Spunti sul "metodo di coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2008; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. Internaz.*, 2001; A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2011; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012; A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012; P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, *La cooperazione in materia di accertamento e riscossione*, in *Atti del Convegno di Sanremo*, 2011; P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Fisco*, 2010.

²⁹⁹ Nella tradizionale concezione della materia tributaria, le procedure di accertamento e riscossione delle imposte si svolgevano esclusivamente all'interno dello Stato di residenza. In proposito, V. UCKMAR- G. CORASANITI- P. DE CAPITANI DA VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, in cui si legge della forte resistenza degli Stati- Nazioni a considerare l'imposizione fiscale un'attribuzione non esclusiva della sovranità, e quindi, condizione di ostacolo alla evoluzione del diritto tributario internazionale.

stabilità economica dei Paesi. Nell'impossibilità della pretesa impositiva di uno Stato di oltrepassare il territorio interno, in presenza di reddito transnazionale, e ai fini di un efficace prelievo, possono determinarsi situazioni svantaggiose per le Autorità fiscali, a causa della difficoltà di acquisizione di informazioni, necessitando di collaborazione degli altri Stati coinvolti. Una delle conseguenze più dannose, in tale contesto, è la perdita di gettito fiscale. Senza trascurare il problema della concorrenza fiscale intrapresa dai Paesi per attrarre investimenti esteri, e la delocalizzazione o la esterovestizione di redditi e sedi societarie. Dunque, le moderne attività economiche e finanziarie, spingono gli Stati, nel tentativo di contrastare fenomeni di evasioni e di elusione in campo internazionale, a ricorrere, nell'interesse reciproco, ad interventi congiunti e collaborativi³⁰⁰. La cooperazione fiscale internazionale è “ *attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad adottare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione*”³⁰¹. La collaborazione internazionale in materia tributaria non può realizzarsi attraverso l'emanazione di norme interne unilaterali, è necessaria una disciplina comune attraverso accordi internazionali, che assicurino agli Stati nell'accertamento e nella riscossione delle imposte, oltre i confini del proprio territorio nazionale, in termini di reciproca assistenza³⁰². Pur essendo uno dei principali obiettivi dell'Unione Europea, la cooperazione amministrativa fiscale manca di una codificazione in un principio

³⁰⁰ G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3600, “ *Appare infatti sempre più stridente contrasto con la dimensione transnazionale delle operazioni poste in essere dai contribuenti che l'attività d'imposizione ed i relativi provvedimenti ricevano attuazione in virtù di procedure regolate nonché gestite da ogni singolo ordinamento in completa autonomia*”. Le nazioni Unite, G- 7, G- 20, *World Trade Organization* (*WTO*), Fondo Monetario Internazionale (*FMI*), Banca Mondiale, Banca Internazionale per la Ricostruzione e lo Sviluppo (*IBRS*) e *Banco Interamericano de Desarrollo* (*BID*), inoltre, OCSE e Unione Europea hanno più volte sollecitato l'introduzione di regole fiscali comuni al fine di limitare le conseguenze patologiche della globalizzazione del mercato.

³⁰¹ Cfr. M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, p. 428.

³⁰² Nelle premesse alla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio, il Consiglio dell'Unione europea: “ *Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. (...) Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negati vidi questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. E' necessario disporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l'istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri*”.

generale di diritto tributario internazionale. Si rileva come, storicamente la collaborazione in materia tributaria ha visto la sua realizzazione attraverso lo strumento delle convenzioni³⁰³. Gli accordi internazionali sulla cooperazione amministrativa si tra Stati membri dell'UE sia nei rapporti tra Pesi terzi sono in aumento, e mostrano anche l'intensificarsi del potere d'indagine delle amministrazioni, come si evince dalla direttiva UE del 2011, e nel Modello OCSE, e nei rapporti con i Pesi terzi sta assumendo particolare importanza la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale³⁰⁴. Lo strumento idoneo ad un corretto accertamento delle imposte, attraverso il quale lo Stato può condividere con un altro Stato le informazioni rilevanti per l'esercizio della propria pretesa impositiva, è lo scambio di informazioni. In campo internazionale la sua disciplina è convenzionale, in quanto è contenuta negli accordi internazionali stipulati tra gli Stati. Le regole in ordine allo svolgimento di questo tipo di procedura di assistenza reciproca in campo internazionale, sono previste nell'art. 26 del Modello OCSE, e dalla recente direttiva n. 16 /2011 per quanto riguarda lo scambio tra Paesi membri dell'Unione Europea. Inoltre, la disciplina può rinvenirsi anche in uno strumento multilaterale di tipo pattizio, la “*Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*”, stipulata a Strasburgo 25 gennaio del 1988 (entrata in vigore il 1° aprile 1995), che per

³⁰³ In tema, C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche “incrociate” internazionali*, in *Boll. Trib.*, 1990.

³⁰⁴ La Convenzione di Strasburgo sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale rappresenta il risultato di una elaborazione congiunta dei paesi dell'OCSE e del Consiglio d'Europa, svoltasi nel 1988 e firmato il 25 gennaio dello stesso anno, e viene da molti considerata una integrazione delle disposizioni, di natura procedurale, inserite nel Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. Comprende al suo interno non soltanto lo scambio di informazioni, ma anche il servizio di notificazione dei documenti di carattere fiscale nell'ambito degli Stati contraenti, nonché la mutua assistenza nella fase della riscossione. Lo schema originario di questo accordo fu criticato da alcuni Stati, che eccepivano che le sue norme prevedevano una collaborazione molto intensa, e una tutela poco adeguata per i soggetti. Dal canto suo, essendo inizialmente solo otto gli Stati che avevano ratificato la Convenzione (Stati Uniti, Finlandia, Danimarca, Islanda, Norvegia, Olanda, Polonia, Svezia), ed essendo, dunque, ristretto l'ambito applicativo, la dottrina le attribuiva scarsa efficacia. Oggi, sono 21 i Paesi che hanno sottoscritto la Convenzione, l'Italia ha ratificato l'accordo con L. 10 febbraio 2005, n. 19. Nel maggio 2010 è stato aperto alla firma un protocollo di modifica allo scopo di allineare la Convenzione agli *standards* internazionali in materia di cooperazione e di informazioni bancarie. Nel preambolo della Convenzione si stabilisce che gli Stati debbano, comunque, salvaguardare la privacy dei soggetti nei cui confronti si instaura una procedura di assistenza internazionale, fornendo le opportune garanzie contro discriminazioni fra soggetti cittadini o residenti in Stati diversi, nonché contro la doppia imposizione.

lungo tempo ha rappresentato per una pluralità di Stati, le uniche regole sullo scambio di informazioni e l'assistenza alla riscossione. Nel maggio 2010 a Parigi, è stato adottato dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa, un protocollo di modifica alla Convenzione. La maggior parte delle modifiche introdotte tendono a inserire nella Convenzione la disciplina del Modello OCSE, pur contenendo, il suo testo, strumenti e procedure di scambio di informazioni più incisive ed avanzate, come le verifiche simultanee e la partecipazione di funzionari delle Amministrazioni fiscali dello Stato richiedente allo svolgimento delle verifiche nel territorio dello Stato richiesto. La collaborazione internazionale non riguarda solo la fase di accertamento, ma anche quella della riscossione del credito tributario. L'assistenza alla riscossione è disciplinata all'art. 27 del Modello OCSE, che delinea una procedura *standard*, laddove, il Commentario precisa che gli Stati sono liberi di definire una disciplina diversa. Si prevede la possibilità per gli Stati parte della convenzione di determinare, con accordo separato, le modalità applicative dell'assistenza alla riscossione. In ambito europeo la materia dell'assistenza nella riscossione dei crediti tributari è disciplinata dalla direttiva n. 2010/24/UE. In questa, si rileva la finalità del legislatore dell'Unione di uniformare la cooperazione tra gli Stati in tema di riscossione dei tributi, ed evitare distorsioni che incidano negativamente sul funzionamento del mercato comune, e sul godimento delle libertà di circolazione. All'interno della normativa sull'assistenza amministrativa internazionale, contenuta nel Modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE e nelle direttive dell'Unione Europea, emergono numerosi spunti critici sui quali si ritiene opportuno soffermare la propria attenzione, in particolare, la mancanza di disposizioni dirette alla tutela delle posizioni giuridiche dei contribuenti.

2. Lo scambio di informazioni e le garanzie procedurali.

Lo scambio di informazioni è uno strumento di reciproca assistenza amministrativa- tributaria, inserito nella prima versione del Modello Ocse del 1963, inizialmente, considerato funzionale alla eliminazione delle doppie

imposizioni. Oggi, persegue la finalità prevalente di garantire l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo del sistema fiscale interno a ciascuno Stato parte della Convenzione, ed inoltre, evitare l'indebita sottrazione dell'imponibile da alcuni ordinamenti in luogo di altri. Con questo strumento uno Stato può condividere informazioni di un altro Stato, che siano rilevanti per l'esercizio del potere impositivo. Pur essendo necessario, per frenare fenomeni dannosi, di frodi ed evasioni, si esclude un utilizzo indiscriminato attraverso la previsione di norme che ne limitano l'adozione, se riguardano provvedimenti contrari alle legislazioni interne agli Stati. Il risultato di una procedura amministrativa internazionale di scambio di informazioni è una completa parificazione giuridica delle prove, infatti, gli atti propri di un'Autorità fiscale competente in uno Stato hanno efficacia analoga a quelli del diritto interno. In ambito internazionale la principale fonte normativa che regola lo scambio di informazioni è l'art. 26 del Modello Ocse di Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni internazionali³⁰⁵. Inizialmente, lo scambio di informazioni era interno alla convenzioni contro le doppie imposizioni, con il tempo il suo ambito applicati si è ampliato, estendendosi alle informazioni relative a qualsiasi tipo di imposta. Dall'originaria formulazione dell'art. 26 del 1963 si sono avute diverse modifiche, dirette a garantire una maggiore cooperazione tributaria internazionale ai fini della realizzazione della pretesa tributaria. Tra i numerosi interventi, prima della nuova versione dell'art. 26 e del relativo Commentario 2005, merita

³⁰⁵ L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) o *Organisation for Economic Co- operation and Development- OECD* e *Organisation de coopération et de développement économiques- OCDE*. Inizialmente Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (OECE), nasce come organismo di cooperazione e coordinamento tra i Paesi europei dopo la seconda guerra mondiale. Nel 1961 prende il nome di OCSE con l'ingresso degli Stati Uniti e il Canada, e successivamente anche Giappone (1964), Finlandia (1969) ed altri Paesi, fino al 2010, allargando la sua azione in campo internazionale. La formulazione originaria dell'art. 26, che risale al Modello OCSE del 1963, che ha subito rilevanti modifiche rilevanti modifiche nella successiva versione del 1977. Nelle edizioni successive al 1977 il tenore letterale della norma è stato ulteriormente aggiornato; meritano attenzioni le modifiche che il Comitato Fiscale dell'OCSE ha apportato all'art. 26 nel luglio 2005, al fine di recepire la prassi applicativa degli Stati aderenti ed i lavori dell'Organizzazione in materia di scambio di informazione (si pensi, *all'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* del 2002) alla disposizione in esame si sono aggiunti nuovi paragrafi. Attraverso le modifiche all'originario art. 26 si persegue l'obiettivo di incrementare le possibilità di ricorrere alla cooperazione tributaria internazionale, sia per l'accertamento dei fatti tributari collegati a più ordinamenti, sia per combattere la doppia imposizione, l'evasione e l'elusione fiscale internazionale. Sulle origini della cooperazione internazionale in materia tributaria, vedere F. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006.

attenzione il Modello di Accordo sullo scambio di informazioni, elaborato nel 2002 dell'Ocse, precisamente *l'Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Lo scambio di informazioni a livello comunitario è disciplinato da specifiche direttive, l'odierna disciplina è formulata nella direttiva n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità fiscali degli Stati membri in materia di imposte dirette, che ha abrogato quella del 1977, n. 799/CEE. Le normative citate, sia quella internazionale che quella comunitaria, sono rivolte esclusivamente agli Stati, ma i destinatari, seppur indiretti, delle procedure amministrative in tema sono i contribuenti, si rileva, in questo modo, una oggettiva difficoltà dei soggetti privati di difendere la propria posizione giuridica in caso di vizi procedurali, compiuti dall'autorità dello Stato a cui è stata fatta richiesta di informazioni. Si mette in luce la carenza di qualsiasi forma di comunicazione "cautelativa" al soggetto interessato, non essendo il contribuente informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di un'Autorità fiscale straniera³⁰⁶. E', dunque, necessario verificare l'esistenza di misure predisposte dalle norme internazionali ed interne a tutela del soggetto passivo, comprendendosi nell'esame anche i diversi interessi statuali coinvolti durante la cooperazione internazionale, quale l'interesse all'applicazione delle leggi fiscali interne, e la stabilità del sistema giuridico ed economico nazionale. Si pone, inoltre, l'accento, sui possibili effetti distorsivi, più precisamente sull'esigenza che le procedure amministrative in campo internazionale, di scambio di informazioni, non si traducano in meri tentativi da parte di ciascuna Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti contrari alla propria legislazione o quella dell'altro Stato, di fornire informazioni che rilevino un segreto commerciale, industriale ovvero che siano contrarie all'ordine pubblico. Analizzando le linee essenziali del modello di scambio di informazioni, secondo gli *standards* richiesti dai più recenti interventi modificativi in materia, possono sintetizzarsi alcuni punti fondamentali, tra cui: l'obbligo di porre in essere lo scambio di informazioni su richiesta nella misura in cui sia prevedibilmente

³⁰⁶ In tema di tutela e garanzie del contribuente, insoddisfacenti nelle procedure di cooperazione internazionale, Cfr. G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3604 ss., per l'assenza di un obbligo di informazione, il contribuente non ha la possibilità di opporsi alla trasmissione delle informazioni o di far valere le proprie ragioni nel corso delle indagini.

rilevante per l'applicazione del diritto interno dell'altro Stato contraente; il divieto di opporre alle richieste di informazioni dinieghi sul segreto bancario ovvero sull'assenza di un interesse fiscale nazionale a reperire le informazioni oggetto di richiesta o ancora in ragione del requisito della doppia punibilità; l'obbligo di assicurare la reperibilità di informazioni attendibili e di consentire che l'Amministrazione finanziaria dello Stato rogato possa entrare in possesso; l'obbligo di assicurare la tutela dei diritti dei contribuenti interessati dallo scambio di informazioni; l'obbligo di applicazione di un regime di stretta confidenzialità alle informazioni scambiate. Con riferimento alle procedure, secondo quanto disposto dal paragrafo 1 dell'art. 26 del Modello Ocse, lo scambio di informazioni può essere su richiesta, tale tipologia prevede che, solo dopo aver utilizzato ed esaurito i normali strumenti di informazione previsti dalla procedura fiscale interna, ai sensi del par. 4 dell'art. 26 del Modello Ocse, possa rivolgersi un'istanza all'Amministrazione finanziaria di un altro Stato, per l'acquisizione e trasmissione di dati in possesso. È automatico, quando le informazioni circa una o più categoria di reddito, che hanno origine in uno degli Stati contraenti, sono inviate sistematicamente e percepite in un altro Stato, senza alcuna specifica richiesta dello Stato che desidera l'assistenza. Questo modello di scambio presuppone la condivisione di banche dati, regolarmente aggiornate. La terza forma di scambio prevede una procedura, invece, spontanea di comunicazione e trasmissione di informazioni che si reputino di interesse per un altro Stato. Anche in questo caso, come in quello automatico non vi è alcuna richiesta, e si realizzerà lo scambio qualora ciascuno Stato, nel corso di un'istruttoria interna, venga a conoscenza di dati che riguardano residenti di un altro Stato e che siano utili all'Amministrazioni fiscali interne. Il Commentario Ocse specifica che lo scambio di informazioni può avvenire attraverso queste tre forme, anche in modo combinato, oppure ricorrendo a tecniche differenti, in un'ottica di efficacia e di snellimento delle procedure, quali, le verifiche fiscali simultanee, sulla base di previ accordi fra le Amministrazioni finanziarie, per esaminare nei rispettivi territori gli affari di uno o più contraenti, e le verifiche fiscali all'estero, che su accordo di ciascuna Autorità, a condizione di reciprocità, si possano acquisire informazioni mediante funzionari dello Stato richiedente nel territorio dello Stato

richiesto, instaurando, in questo modo, una forma di collaborazione in *loco*. In ultimo, si ammettono scambi di dati relativi ad interi settori industriali (*Industry-wide Exchange of information*), richieste di informazioni riguardanti interi settori economici, ad esempio l'industria farmaceutica o il settore bancario. Gli Stati contraenti dovranno scambiare informazioni “ prevedibilmente rilevanti” alla corretta applicazione delle disposizioni contenute nella Convenzione e nelle leggi dei Paesi contraenti. La regola della prevedibile rilevanza vuole evitare le richieste meramente esplorative, è usata l'espressione delle cosiddette “ *battute di pesca*”, ovvero le “ *fishing expedition*”, le richieste di informazioni generiche e non rilevanti alle circostanze e relazioni d'affari di un determinato contribuente o di gruppi di contribuenti, ai fini di una specifica verifica fiscale.

Il contenuto della normativa sullo scambio di informazioni, in seguito ai recenti interventi modificativi, sembra restringere i margini di discrezionalità dello Stato a cui è indirizzata una richiesta di assistenza, che dovrà rispondere, anche in assenza di un proprio interesse. È disposto l'obbligo di cooperare tra gli Stati contraenti, lo Stato al quale viene indirizzata una richiesta di scambio di informazioni dovrà adottare le misure necessarie per ottenere le informazioni richieste³⁰⁷. Questo Stato potrà opporsi ad una richiesta nei casi contemplati dal par. 3, art. 26 Modello Ocse. La norma esclude la produttività degli effetti delle richieste di informazioni che impongono l'adozione di misure contrarie alle leggi o alla prassi amministrativa di uno dei due Stati contraenti, al fine di evitare che la collaborazione amministrativa spinga alla violazione della disciplina interna dello Stato destinatario della richiesta, e allo stesso modo, che le Autorità dello Stato richiedente, con tali strumenti, tentino di aggirare i limiti contenuti nelle procedure interne di acquisizione di dati. In base alla stessa disposizione, si esclude l'obbligo di fornire informazioni riguardanti segreti professionali, di affari commerciali o industriali, ed, inoltre, informazioni contrarie all'ordine pubblico. Spetta, peraltro, allo Stato richiesto il compito di definire il concetto di ordine pubblico, ed è rimessa alla legislazione interna del Paese richiedente la

³⁰⁷ Novità rilevante che ha superato la tradizionale concezione del potere tributario, espressione della sovranità di uno Stato, e, per questo motivo, esercitabile a vantaggio di uno Stato solo se corrispondente all'interesse dello Stato, destinatario della richiesta. Cfr., S. DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale*, in AA. VV., a cura C. SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011.

valutazione del valore probatorio delle informazioni ottenute attraverso le procedure di scambio secondo il Modello Ocse. Allo Stato richiedente è, dunque, lasciata ampia discrezionalità nell'utilizzo delle informazioni ottenute, determinando, però, disomogeneità tra le leggi in materia di riservatezza e segreto d'ufficio. A seguito delle modifiche del 2005, particolarmente rilevante è stata l'eliminazione del richiamo al segreto bancario, che precedentemente, legittimava il rifiuto di collaborare attraverso domanda di informazioni. Infatti il nuovo par. 5 dell'art. 26 del Modello Ocse, obbliga lo Stato a cui si rivolge una richiesta a fornire le informazioni detenute in una banca o in altro istituto finanziario. Anche se, è evidente il limite di questa previsione, allorchè, la norma non contempla l'ipotesi in cui le norme interne, talvolta anche di rango costituzionali, tutelino il segreto bancario³⁰⁸.

Il modello Ocse non contiene nessuna disposizione sul diritto del contribuente di intervenire nel corso della procedura di cooperazione internazionale, tema connesso alla tutela del soggetto sottoposto ad indagine. Solo in un numero limitato di Paesi la cooperazione internazionale avviene previa notificazione al contribuente coinvolto in una procedura. Manca nella maggior parte degli ordinamenti tributari statali, la regolamentazione in ordine alla tutela diretta dei diritti del contribuente, come ad esempio in caso di violazione del segreto professionale, e, in conseguenza di questa lacuna, il soggetto indagato, di fronte alla decisione dell'Amministrazione finanziaria di concedere assistenza fiscale all'Autorità dello Stato contraente- richiedente, difficilmente potrà opporsi, e proporre ricorso per contrarietà e/o illegittimità della trasmissione delle informazioni.

L'assistenza tributaria non trova una previsione all'interno dei Trattati istitutivi dell'Unione Europea, in un primo momento, peraltro rivestiva un ruolo meramente funzionale all'eliminazione della doppia imposizione fiscale³⁰⁹. La

³⁰⁸ La stipula delle Convenzioni c.d. *Rubik*, che tutelano l'anonimato per i non residenti che detengono conti bancari, sono sorte per risolvere il contrasto tra norme, e soprattutto evitare la perdita di gettito per gli Stati residenti di soggetti che esportano i loro capitali, prevedendo l'obbligo per lo Stato ospite di tassare le imposte alla fonte, e versarle, in forma cumulativa ed anonima, allo Stato di residenza. In questo modo gli *standard* di trasparenza e i principi originari della cooperazione internazionale non sembrano rispettati.

³⁰⁹ Secondo autorevole dottrina. Il percorso di crescita comunitario può inquadrarsi in diverse fasi, partendo dall'integrazione fiscale, fino alla collaborazione e al coordinamento. F. ARDITO, *La*

cooperazione fiscale è oggetto d'interesse delle istituzioni comunitarie a partire dalla seconda metà degli anni settanta, e trova una prima definizione normativa nella Direttiva del 1977³¹⁰, che disciplina l'assistenza reciproca degli Stati nel settore delle imposte dirette. La disciplina della cooperazione internazionale in materia di Imposta sul valore aggiunto, è contenuta nel Regolamento dell'Unione Europea n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010, “ *Regolamento di cooperazione amministrativa e lotta contro le frodi in materia d'imposta sul valore aggiunto*”, ed analoghe disposizioni sono previste per i tributi doganali, risorse agricole e accise. Come sostenuto da autorevole dottrina, l'introduzione della disciplina sullo scambio di informazioni, era strumentale alla lotta alle frodi fiscali, e si inseriva in un programma di armonizzazione³¹¹. Oltre alle implicazioni procedurali apportate dalla direttiva, l'importanza di questo testo fu avvalorato anche dal fatto di riprodurre concetti che appartenevano al diritto tributario internazionale, divenendo strumentali al raggiungimento di obiettivi comunitari. In ambito comunitario, l'introduzione della direttiva sullo scambio di informazioni colloca questo strumento di assistenza all'amministrazione finanziaria nel più ampio contesto caratterizzato da un mercato unico e dall'armonizzazione delle politiche economiche e fiscali degli Stati membri, al

cooperazione internazionale in materia tributaria, Padova, 2007, cit. p. 152 “ *Il processo di armonizzazione fiscale non si è evoluto secondo un ordine lineare e continuo ma a fasi alterne, spesso condizionato da esigenze contingenti di politica interna degli Stati membri o, più recentemente, da avvenimenti di carattere internazionale, come la crisi finanziaria (...). A rendere meno incentivante la propensione degli Stati alla armonizzazione fiscale, ha concorso, d'altro lato. L'interpretazione creatrice, considerata, dalla Corte di giustizia, associata alle preoccupazioni, per esigenze di bilancio degli Stati e per il timore che, dopo la ratifica della costituzionalità e superiorità dei Trattati, una più spinta armonizzazione e integrazione, potessero portare ad una violazione dei diritti fondamentali in materia fiscale(...). È così che in base ai principi di efficienza e preservazione dei sistemi tributari nazionali, e in questo nuovo contesto, si recuperano i progetti di cooperazione fiscale internazionale e viene data attuazione alla direttiva per l'assistenza alla riscossione delle imposte indirette* “; C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2010.

³¹⁰ Nella direttiva n. 77/799/CEE convergono i precedenti lavori comunitari, come la Risoluzione del Consiglio del 1975 “ *relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale*”

³¹¹ Osserva, F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, cit. p.157 “ *interessante notare come nella direttiva 77/799/CEE, contrariamente alla tendenza manifestata nei primi provvedimenti comunitari di armonizzazione fiscale, il legislatore comunitario avesse preso di mira il settore delle imposte dirette, anziché quello delle imposte indirette, più naturalmente incidenti sugli scambi e, quindi, sulla realizzazione del mercato comune. La ragione si rinviene nel fatto che, in quel contesto storico, l'introduzione di una disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni era solo direttamente strumentale all'esigenza di combattere la frode e l'evasione fiscale e non si inseriva in un programma di armonizzazione, fine a se stesso*”.

fine di evitare fenomeni distorsioni di movimenti di capitali e della concorrenza, e promuovendo la collaborazione tra le Autorità fiscali dei Paesi membri della Comunità³¹². Alla luce delle modifiche del sistema economico e fiscale comunitario, e dell'esigenza di contrastare frodi ed evasioni in aumento nel territorio europeo, la direttiva n. 799/77, è apparsa inadeguata agli organi dell'Unione Europea. I nuovi *standards* di trasparenza in materia di cooperazione internazionale, la velocizzazione degli scambi e la presenza di funzionari nel territorio, definiti in campo internazionale(nel *Global Forum*)³¹³, per migliorare la collaborazione, hanno avuto un ruolo fondamentale nella modifica della normativa comunitaria in materia di scambio di informazioni. La direttiva n. 2011/16/UE, sottoscritta a Bruxelles il 15 febbraio del 2011, ha abrogato la precedente n. 799/77. Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri, è ora regolato attraverso norme più dettagliate, comprendendo un ambito applicati più ampio, estendendosi a qualsiasi tipo di imposta, con esclusione dell'imposta sul valore aggiunto, dei dazi doganali e delle accise. Nel Considerando n. 1 alla nuova direttiva, si legge : “ *Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più presente. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale. Ne risulta pertanto minacciato il funzionamento del mercato interno*”. La nuova direttiva si adegua ai nuovi criteri dell'Ocse, laddove anche il segreto bancario non costituisce più un legittimo impedimento alla divulgazione delle informazioni nella cooperazione

³¹² Sull'evoluzione della disciplina comunitaria dello scambio di informazioni, vedere M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, 2001; F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005; P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. Trib.*, 2008; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Int.*, 2011.

³¹³ Nel corso del *Global Forum*, sulla trasparenza e lo scambio di informazioni, svoltosi in Messico nel settembre 2009, l'OCSE ha proposto un *peer review group* (PRG) un gruppo di monitoraggio sullo stato dello scambio di informazioni nelle 91 giurisdizioni OCSE e non- OCSE che aderiscono al *Forum*, da un punto di vista legislativo ed operativo. L'obiettivo è verificare la conformità agli *standard* di trasparenza e scambio di informazioni.

internazionale. L'art. 1 della nuova direttiva UE, riproducendo in modo analogo quanto disposto nello stesso articolo della precedente direttiva del 1977, in esso si legge che le Amministrazioni fiscali scambieranno “ *ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio*”. Il legislatore comunitario non specifica, quali sono le informazioni che possono essere scambiate, potendosi, così, comprendere in questa accezione tutti i documenti, gli esiti di indagini, ed i dati che sono necessari per la determinazione del caso concreto. Le procedure per lo scambio, previste nella direttiva 16/2011 sono le stesse del modello Ocse, anche la normativa comunitaria contempla le tre tipologie scambio di informazioni analizzate, quella su richiesta, automatico e spontaneo. Nella trattazione che segue, possono notarsi, facilmente, le affinità con la disciplina internazionale di assistenza amministrativa. La procedura su richiesta di scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione, ai fini dell'applicazione delle leggi nazionali, può essere notificata anche una richiesta motivata e relativa ad un'indagine amministrativa specifica. La condizione della “prevedibile rilevanza “ delle informazioni richieste, è introdotta con il proposito di adeguare la disciplina comunitaria agli *standards* definiti a livello internazionale. L'autorità interpellata acquisisce le informazioni da trasmettere allo Stato richiedente, esercitando i propri poteri istruttori, e nel rispetto della normativa interna³¹⁴. Dispone, infatti, l'art. 17, par.2, che la “ *direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione*”. Lo scambio automatico, è, invece, una procedura che prevede l'invio ad ogni Stato membro, senza alcuna richiesta, delle informazioni disponibili che riguardano i residenti di tale Stato su determinate categorie di reddito e di capitale. In questa procedura si considera vincolante l'obbligo di trasmissione. È introdotta nella direttiva una clausola “ *anti-free-riding*”, in base alla quale è necessario comunicare alla Commissione le categorie di reddito e di capitale in ordine alle quale si dispongono di informazioni. In ultimo, lo scambio spontaneo che avviene su iniziativa di uno Stato membro, che comunica

³¹⁴ Lo scambio di informazioni “ *prevedibilmente rilevante*”, ha sostituito la vecchia regola più restrittiva che si riferiva ad “ *informazioni necessarie*”.

all'autorità di un altro Stato informazioni utili all'accertamento delle imposte. L'attivazione di questo tipo di procedura risulta facoltativa, in base ad una valutazione sull'utilità e sul vantaggio per l'Autorità fiscale di uno Stato membro, è, invece, obbligatoria nel momento in cui si verificano condizioni indicate dalla direttiva, qualora vi siano fondati motivi che si sia determinata una situazione fiscalmente pericolosa (art. 9, par. 1). Mentre, la precedente direttiva aveva previsto la collaborazione di funzionari delle Autorità competenti degli Stati membri, già disponendo la presenza sul territorio dello Stato interpellato, oggi, in base alle nuove regole direttive, i funzionari dell'Autorità richiedente possono inoltre, interrogare le persone ed esaminare i documenti. Infatti, la cooperazione amministrativa può svolgersi, previo accordo in ordine alle modalità di attuazione, non solo con la presenza negli uffici amministrativi delle Autorità interpellate, ma anche mediante la partecipazione alle indagini condotte sul territorio, di funzionari designati dall'Autorità richiedente, con la possibilità, data questa prerogativa, di interrogare le persone ed esaminare i documenti³¹⁵. Possono svolgersi controlli simultanei, nei confronti di più contribuenti la cui situazione sia d'interesse comune a più Stati membri, e la condivisione di pratiche, metodi d'indagine diversi dalla presenza in *loco* di funzionari, comunque, necessari per migliorare la collaborazione amministrativa tributaria. Si riconosce, inoltre, la possibilità di scambiare informazioni anche con i Paesi terzi, ai sensi dell'art. 24, l'Autorità competente che ha ricevuto, da un Paese terzo, informazioni pertinenti può trasmetterle alle Autorità degli Stati membri, a condizione, si però, che sia consentito da un accordo con tale Paese stesso.

Le limitazioni che si prevedono all'attività collaborativa delle Amministrazioni fiscali degli Stati membri, sono, in parte, necessarie, al fine di tutelare i contribuenti coinvolti in queste procedure di indagine a livello internazionale. Tra queste meritano particolare attenzione le norme sulla segretezza delle informazioni e sul loro utilizzo. In base all'art. 16 della direttiva del 2011, “ *le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della*

³¹⁵ Tale disposizione è stata espressamente recepita nell'ordinamento italiano, in cui è stabilito che l'Amministrazione finanziaria “ *può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri*”, ai sensi dell'art. 31- *bis* del D.p.r. n. 600 del 1973.

presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve". È estesa la possibilità di utilizzare le informazioni ricevute anche per fini diversi da quelli previsti dalla direttiva, a condizione che si ottenga l'autorizzazione all'utilizzo da parte dello Stato che comunica, " se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi" nello Stato membro che trasmette. Può utilizzarsi il materiale probatorio acquisto " in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti"(art. 16, par.1, terzo periodo)³¹⁶. Gli articoli 17 e 18 della direttiva n. 2011/16/UE definiscono diritti ed obblighi, in capo agli Stati membri, per quanto concerne il regime di segretezza, ed i limiti all'attuazione dello scambio di informazioni³¹⁷. Le Autorità competenti dovranno decidere se una

³¹⁶ Dalle informazioni ottenute attraverso una procedura cooperativa in materia fiscale possono emergere una notizia di reato, ma la parificazione giuridica delle prove a quelle raccolte attraverso norme interne, ha valore solo ai fini fiscali. L'utilizzo nel procedimento penale di elementi probatori provenienti dall'estero è condizionata dal rispetto della rogatoria internazionale, quale unica modalità qualificata di ingresso di tali mezzi di prova nel processo. " La rogatoria internazionale è l'incarico che l'autorità di uno Stato affida all'autorità giudiziaria di altro Stato di compiere, nel proprio territorio, attività di acquisizione probatoria o, più in generale, di natura processuale". In tema, A. DI AMATO- R. PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2002; R. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in *Dir. prat. Trib. Intern.*, 2008. Inoltre, Corte Cass, 12 luglio 2012, n. 27736, ha giudicato legittima l'utilizzazione processuale di documenti provenienti dal procedimento di accertamento fiscale, prima acquisiti dalla Guardia di finanza attraverso cooperazione internazionale. La Corte ha stabilito che gli atti amministrativi acquisiti nell'ambito del procedimento tributario di accertamento esula dalla disciplina delle rogatorie, e il successivo utilizzo nel procedimento penale di atti provenienti dal procedimento di accertamento tributario è regolato dagli artt. 234 ss. c.p.p.. informazioni e documenti acquisiti da una autorità estera mediante procedura di cooperazione internazionale in materia fiscale, possono inserirsi nel processo penale per reati fiscali concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare una rogatoria internazionale. Cfr. A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.

³¹⁷ Direttiva del Consiglio, 2011/16/UE, art. 17 : " L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi. La presente direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione. L'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. 5.

richiesta di assistenza è in grado di causare una lesione dei diritti dei contribuenti, o di terzi interessati, ed il soggetto privato coinvolto potrà opporsi allo scambio, se la legislazione interna dello Stato interessato tuteli, in modo specifico, i diritti delle persone che partecipano ad una procedura di assistenza tributaria internazionale. Come già anticipato, questa è una problematica importante connessa alla cooperazione tributaria internazionale, in quanto le procedure di indagini tributarie internazionali incidono profondamente sulle posizioni giuridiche dei soggetti passivi, si rilevandosi una contrapposizione tra interessi pubblici dell'Autorità fiscale, e privati del contribuente sprovvisto di una tutela effettiva³¹⁸. Numerosi sono i quesiti che si pongono in merito al riconoscimento dei diritti dei contribuenti, che sono suscettibili di pregiudizio nel corso di una procedura amministrativa- tributaria internazionale. Il Modello Ocse e le Convenzioni contro le doppie imposizioni non menzionano espressamente l'esigenza di garantire una tutela ai contribuenti, la normativa sullo scambio di informazioni produce i suoi effetti nei confronti degli Stati ed i diritti dei contribuenti sono tutelati solo indirettamente. L'art. 26 del Modello Ocse non sancisce un obbligo automatico di assistenza internazionale dell'altro Stato contraente, ma subordina la richiesta alla discrezionalità dell'Autorità tributaria, che valuta gli interessi coinvolti nella procedura di scambio di informazioni, tra cui quelli dei contribuenti. La Convenzione di Strasburgo sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, del Consiglio d'Europa e dell'Ocse, considera in modo generico la posizione del contribuente, affermando che “*i principi*

L'autorità interpellata informa l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della richiesta di informazioni” ; art. 18: “Se le informazioni sono chieste da uno Stato membro in conformità della presente direttiva, lo Stato membro interpellato pone in atto, per ottenere le informazioni richieste, le misure previste a tale scopo, anche quando tale Stato non necessita di dette informazioni per i propri fini fiscali. Detto obbligo si applica fatto salvo l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 4, che non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare uno Stato membro interpellato a rifiutare di fornire informazioni per il solo motivo che queste ultime non presentano alcun interesse per tale Stato. L'articolo 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona. In deroga al paragrafo 2 uno Stato membro può rifiutare di trasmettere le informazioni richieste se queste riguardano periodi di imposta antecedenti al 1° gennaio 2011 e se la trasmissione delle stesse avrebbe potuto essere rifiutata ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, della direttiva 77/799/CEE se fosse stata chiesta prima dell'11 marzo 2011”.

³¹⁸ Vedere, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010,

fondamentali che attribuiscono il diritto di vedere i propri diritti e le proprie obbligazioni determinati in base ad una corretta procedura stabilita per legge, rilevano anche in materia fiscale in tutti gli Stati e tali Stati dovranno impegnarsi per tutelare i legittimi interessi di ogni contribuente proteggendolo anche da possibili discriminazioni e doppie imposizioni” ; e “ nulla nella Convenzione dovrà limitare i diritti e la tutela assicurata agli individui dalla legislazione e dalla prassi amministrativa dello Stato richiesto”. Ai fini di tutelare i contribuenti, quindi, la Convenzione rinvia agli strumenti dell’ordinamenti nazionali degli Stati contraenti anche in relazione al diritto di informazione, laddove sancisce che “ ogni Stato contraente può, con una dichiarazione inviata ad uno dei depositari, indicare che, in base alla sua legislazione nazionale, le autorità competenti allo scambio di informazioni sono tenute ad informare il proprio cittadino o residente prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano”. Nascono dubbi sulla possibilità di limitare la libertà personale per l’attuazione non solo delle norme fiscali dello Stato, cui l’individuo appartiene, ma anche dello Stato richiedente l’informazione, in quanto sembra mancare un adeguata garanzia degli interessi normalmente protetti, incisi dallo scambio e trasmissione all’estero di dati informazioni e elementi probatori³¹⁹. È fortemente avvertita la necessità di predisporre strumenti normativi specifici, che tutelino in via diretta ed immediata gli interessi dei contribuenti, mentre le soluzioni che il sistema comunitario offre a questa problema sono insoddisfacenti, facendo mero riferimento ai vincoli e ai limiti che la procedura di scambio prevede in materia fiscale. L’insufficienza di tali rimedi, può comprendersi se si considera che gli strumenti di cooperazione amministrativa internazionale sono stati introdotti per soddisfare il preminente interesse degli Stati, che intendevano contrastare i comportamenti dei contribuenti, ritenuti fiscalmente dannosi, tanto che, anche, la predisposizione di limiti all’obbligo di prestare assistenza, e le regole sulla

³¹⁹ Cfr. C. SACCHEETO, *Diritto tributario(Convenzioni internazionali)*, in *Enc. Dir.* Milano, 2007, l’autore sostiene che nascono dubbi di costituzionalità, a causa della compressione della sfera giuridica dei diritti dei soggetti privati. Inoltre, nella normativa comunitaria l’attività di cooperazione fra autorità fiscali “ è stata concepita sin dall’inizio come strumento di collaborazione fra Stati, con la conseguenziale marginalizzazione della sfera degli interessi individuali dei contribuenti” e “ confluisce in normali atti e provvedimenti disciplinati interamente dal diritto nazionale”, cit. p. 64 ss.. Inoltre, vedere A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “ scambio di informazioni” fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999.

segretezza delle informazioni sono state dettate per acconsentire al medesimo proposito statutale. La tutela dei contribuenti contro gli atti amministrativi è, unicamente, rimessa alle norme generali dei singoli Stati.

L'accertamento tributario che si fonda su informazioni provenienti da altra Autorità finanziaria, dovrà rispettare le regole comunitarie e le disposizioni del diritto interno, e, diretta conseguenza di ciò è che il contribuente che ritenga di aver subito una lesione dei propri diritti nel corso di una procedura di cooperazione, potrà ricorrere, esclusivamente, a strumenti di garanzia previsti dall'ordinamento giuridico di appartenenza, ovvero dall'ordinamento nel quale subisce l'indagine istruttoria. Gli ostacoli più evidenti alla realizzazione della tutela, si evincono dalla normativa europea in base alla quale, il contribuente non è informato dall'autorità fiscale delle richieste di informazioni sul proprio conto, provenienti da un'Autorità fiscale di un altro Paese, e non è previsto un eventuale diritto del contribuente di opporsi a questa procedura. Il diritto d'informazione è importante anche nell'altra ipotesi d'indagine che si compie nel territorio di un altro Paese, attivando le procedure amministrative straniere, su richiesta del proprio Stato. Il soggetto indagato, come avrà interesse a sapere di una richiesta di informazioni proveniente da un altro Stato, in quanto potrebbe ricevere un atto impositivo emanato dall'Amministrazione dello Stato estero, per fatti fiscalmente rilevanti nel territorio nazionale, ugualmente, vorrà conoscere, preventivamente, che è stata rivolta da Autorità interne una richiesta di informazioni, necessarie all'emanazione di un avviso di accertamento nei suoi confronti, ad un'Amministrazione finanziaria estera. Le risultanze dell'attività istruttoria, condotta secondo le procedure di un'Amministrazione finanziaria, sono oggetto di fondamento dell'accertamento tributario di un Paese diverso. Quindi, può verificarsi che l'autorità che emette l'avviso di accertamento non è la stessa che trasmette le informazioni ³²⁰. La tutela del contribuente, nell'ambito di una procedura di cooperazione amministrativa internazionale, riporta all'analisi dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, ai limiti dell'esercizio di detti poteri, ed ai vizi dell'atto impositivo che si fonda su informazioni raccolte nel corso delle indagini, e, come nelle procedure in esame, con riferimento alle

³²⁰ Vedere, R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2011.

informazioni scambiate tra Amministrazioni straniere. Anche in questo contesto internazionale, è significativo studiare i profili istruttori in grado di ledere la posizione giuridica dei contribuenti, rimettendo in ultimo alla Costituzione la definizione dei limiti all'esercizio dei poteri di controllo e accertamento, esercitati dagli organi investigativi. Alla luce delle implicazioni giuridiche soggettive accresciute dalle procedure in esame, tal volta lesive della sfera di libertà e di riservatezza individuale, si ritiene non sufficiente considerare la prospettiva sovranazionale della fiscalità, e l'estensione dell'interesse fiscale, come giustificazioni alla compressione che l'attività istruttoria, finalizzata allo scambio di informazioni, determina nella sfera del privato, ma occorre un supporto normativo³²¹. Si segnala la mancanza di rimedi sia amministrativi che giurisdizionali che tutelino il soggetto le cui informazioni sono scambiate tra Autorità fiscali. A fronte, della possibilità riconosciuta dall'ordinamento interno, al privato indagato, che lamenti un pregiudizio dei suoi diritti, di impugnare l'atto impositivo nei suoi confronti, nessuna azione spetta al soggetto leso dinnanzi al giudice dello Stato in cui si è svolta l'attività istruttoria illecita. Può realizzarsi una tutela effettiva ed immediata, contro l'attività investigativa tributaria svolta dall'Autorità fiscale nei confronti di un contribuente, allo scopo di trasmettere le informazioni, solo nel ammettendo un ricorso in via amministrativa contro gli atti istruttori, riportando il tema alla problematica più ampia della tutela differita degli atti istruttori, dell'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000³²².

La cooperazione internazionale è condizionata al rispetto delle regole procedurali sull'istruttoria dell'ordinamento nel quale sono poste in essere. Le norme interne o internazionali non possono rimuovere i difetti originari di prove acquisite in un altro ordinamento, tale che l'efficacia probatoria di informazioni, atti e documenti scambiati nell'ambito di una procedura amministrativa internazionale, secondo

³²¹ Cfr. A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, cit. p. 699, sostiene l'autore che deve mutare l'approccio all'istituto della cooperazione internazionale, non più in funzione solo degli interessi degli Stati, ma in considerazione anche degli diritti dei singoli contribuenti coinvolti nella procedura. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie"*, in *Rass. trib.*, 1999, sulla necessità di un supporto normativo al fine di espandere l'operatività dei principi costituzionali in materia tributaria, cosicché anche l'interesse alla corretta attuazione delle leggi fiscali di altri Paesi possa trovare riconoscimento e tutela, ad esempio nell'art. 53 della Costituzione.

³²² In tema F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.

specifica disciplina, e proveniente da Amministrazioni straniere competenti, è parificata, da un punto di vista strettamente amministrativo-tributario, ai corrispondenti atti di diritto interno³²³. Quindi, le informazioni, acquisite illegittimamente, che provengono da un' autorità estera saranno utilizzati secondo gli stessi criteri degli elementi istruttori acquisiti illegittimamente dall'Amministrazione finanziaria nazionale. Nonostante vi sia in dottrina chi sostiene che il contribuente possa eccepire i vizi istruttori dinanzi al giudice nazionale, come avanti agli organi dell'autorità estera da cui provengono le informazioni³²⁴, l'orientamento predominante afferma che, in caso d'illegittimità dell'attività istruttoria, non vi sia invalidità dell'atto impositivo emesso dall'Amministrazione interna, e dunque, il giudice nazionale non avrebbe cognizione dell'eventuale vizio³²⁵. Dunque, la disciplina sullo scambio d'informazioni prevede che alla base dell'atto di accertamento di un Paese vi siano le risultanze di indagini condotte da Autorità di un altro Paese, e mancando disposizioni comunitarie e internazionali in grado di invalidare o annullare atti posti in essere durante l'attività istruttoria, e nella trasmissione delle informazioni all'altro Stato è necessario ricercare all'interno dell'ordinamento dello Stato richiedente gli strumenti di tutela del contribuente, in virtù del principio del legittimo affidamento, quale corollario di quello di certezza³²⁶. È, quindi, evidente che l'analisi delle garanzie del contribuente coincide con quella degli strumenti esistenti negli ordinamenti interni. Nasce l'esigenza di analizzare il ruolo che le

³²³ Sulla parificazione delle prove acquisite tramite procedimento di cooperazione amministrativa internazionale nel settore fiscale, vedere C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Bolli. Trib.*, 1990; G. MARINO, *La Cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010,

³²⁴ Cfr. A. MONTI, *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità"*, in *Fiscalità intern.*, 2010.

³²⁵ Cfr. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. Trib. Internaz.*, 2011, l'Autore ritiene, inoltre, che non vi sia violazione di una norma comunitaria, tale che il contribuente possa adire la Corte di Giustizia europea. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. Internaz.*, 2010. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2012.

³²⁶ Durante una procedura di cooperazione fiscale nasce la necessità di bilanciare gli interessi dell'Amministrazione fiscale che sono contrapposti a quelli del contribuente, ed è utile a tale scopo il richiamo al principio comunitario di proporzionalità, che ha pratica rilevanza laddove fissa la regola del minor sacrificio degli interessi meritevoli di tutela, e di conseguenza, si riflette anche nella disciplina tributaria che, nell'esercizio dell'azione amministrativa, deve arrecare il minor danno possibile ai contribuenti.

regole interne sul contraddittorio procedimentale svolgono in questo contesto, attraverso una preventiva informazione del soggetto che è sottoposto ad indagini. Infatti, solo previa informazione ed attraverso la partecipazione al procedimento, il contribuente potrebbe ottenere una tutela effettiva³²⁷. Dell'importanza del contraddittorio ne abbiamo testimonianza in dottrina e in giurisprudenza, è, inoltre, principio generale del diritto comunitario³²⁸. Più volte si fa riferimento in questa sede, all'assenza di una applicazione immediata del principio del contraddittorio nei procedimenti amministrativi-tributari, come in quelli giurisdizionali (sancito all'art. 111 Cost.). Nei regimi nazionali il diritto al contraddittorio nello scambio di informazioni assumere forza e valore differente, a seconda del significato più o meno garantista della disciplina dei poteri istruttori. Resta, comunque, di interesse generale nell'ambito della materia in esame, in quanto strumento non solo di garanzia del contribuente, ma anche di tipo istruttorio e dunque di cognizione, nell'interesse fiscale, di primaria importanza è inquadrare la posizione del soggetto passivo sottoposto a tali procedure, nell'ambito più generale della tutela dei diritti umani, verificando l'incidenza di alcuni principi riconosciuti nell'ordinamento comunitario, internazionale e nazionale.

3. La tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente: applicazione dell'art. 6 CEDU all'istruttoria tributaria, secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sentenza Ravon.

³²⁷Sull'importanza dell'applicazione del contraddittorio alle procedure in materia di cooperazione fiscale, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 330, “ *soltanto essendo preventivamente informato e partecipando al procedimento il contribuente titolare del segreto può garantirsi in ordine alle conseguenze dannose che la divulgazione di informazioni siffatte potrebbe provocargli. Il problema si pone in misura anche maggiore (e sicuramente con maggiore frequenza) per lo scambio di informazioni concernente i dati bancari.*”

³²⁸ Si ricorda, Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, C- 349/07, *Sopropè*, in *Rass. Trib.*, 2009, con nota G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*. La Corte di Cassazione, sezione unite, 18 dicembre 2009, n. 26635, ha stabilito che il contraddittorio è un requisito del giusto procedimento tributario, indipendentemente dalla espressa previsione legislativa, quanto meno con riguardo alle ipotesi di accertamento fondato su dati *standards*.

Importanti risposte sono arrivate dalla CEDU, Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che ha mostrato attenzione alla tutela del contribuente sottoposto a procedure di scambio di informazioni. Le norme CEDU sono formalmente rivolte alla tutela dei diritti fondamentali dell'individuo nelle sfere civili e penali, come indicato all'art. 6 che in tema di *giusto processo* fa riferimento esclusivamente ai *diritti e doveri di carattere civile e ad ogni accusa penale*, tale che da detta disposizione risulterebbe esclusa l'area del diritto amministrativo ed, in particolare quella del diritto tributario. La Corte Europea dei Diritti Umani (Corte Edu) ha escluso l'applicabilità delle norme CEDU alla fiscalità, con l'unica eccezione delle sanzioni tributarie, per il loro carattere afflittivo e per l'eccessiva durata delle attività di accertamento amministrativo, considerando, quindi, il diritto del contribuente al giusto processo nel diritto penale. La posizione costantemente assunta dalla Corte Edu, relativamente alla giustizia processuale dell'art. 6, in materia tributaria conteneva un orientamento restrittivo in merito, ammettendo la non applicazione ai procedimenti tributari. Nonostante, nel celebre caso *Ferrazzini c. Italia*³²⁹, sentenza del 12 luglio 2001, la Corte di Strasburgo ha escluso esplicitamente l'operatività dell'art. 6 della CEDU nelle obbligazioni tributarie, in diverse occasioni, i giudici della Corte hanno fatto riferimento alla possibile estensione del principio del giusto processo anche in ambito tributario, in una fase antecedente al giudizio vero e proprio, nel corso della fase dell'accertamento. E', comunque, significativo vedere le *dissenting opinions* dei giudici del caso *Ferrazzini*, che seppur in minoranza, intravidero, già nel 2001, i profili nuovi e di apertura delle regole del giusto processo al settore fiscale, laddove dubitavano che il riferimento dell'art. 6 della CEDU ai "diritti civili" escludesse necessariamente l'ambito applicativo tributario³³⁰. In conclusione la Corte stabilì che i profili fiscali che formano le prerogative delle pubbliche autorità, tale che predomina la natura pubblica delle relazioni tra le parti. Ma in

³²⁹ Corte Edu, 12 luglio 2001, n. 44759/98, *Ferrazzini c. Italia*

³³⁰ Le argomentazioni della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, in merito al caso *Ferrazzini c. Italia* del 2001, sono ampiamente illustrate in S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 Dedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 200 ss..

questo contesto, il *Giudice Ress*, manifestò la sua opinione in base alla quale si ravvisava un elemento di somiglianza tra i procedimenti tributari e la materia sanzionatoria, che non avrebbe potuto a propri escludere l'estensione dell'art. 6 alla materia in esame. Quindi l'orientamento dominante della Corte è quello del *leading case Ferrazini*, ma numerose sono state le eccezioni dove i procedimenti tributari sono stati inquadrati all'interno della sfera dei diritti e delle obbligazioni di carattere civile³³¹, da una parte, e che riguardavano un'accusa penale³³², dall'altra, con estensione dell'art. 6. La sentenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo del 21 febbraio 2008 nel caso *Ravon*, offre l'opportunità per conoscere gli sviluppi dell'applicazione dell'art. 6 della CEDU alla materia tributaria³³³. Nella sentenza la Corte ha ritenuto che il sistema francese dell'istruttoria procedimentale non offre al contribuente un'adeguata tutela, laddove la legge francese prevede l'emissione dell'ordinanza di autorizzazione agli accessi domiciliari senza alcun contraddittorio, considerando, peraltro, insufficiente la possibilità di ricorrere alla Corte di Cassazione avverso il provvedimento giurisdizionale, perché non consente un esame della base delle autorizzazioni contestate. La sentenza *Ravon c. Francia*, ha origine con il ricorso presentato dal cittadino francese il sig. *Maurice Ravon*, unitamente a due Società dallo stesso controllate, alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, a seguito delle indagini condotte dalle Autorità fiscali francesi nei confronti dei ricorrenti, a motivo di una sospetta violazione fiscale. Ritenendo che nel corso delle indagini, svolte secondo la disciplina sulle perquisizioni nei locali adibiti ad uso professionale e privati del

³³¹ Corte Edu, 26 marzo 1992, n. 11760/85, *Editions Periscope v. France*.

³³² Corte Edu, 24 febbraio 1994, n. 12547/86, *Bendenoun v. Francia*; Corte Edu, 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila v. Finland*. In proposito, A. MARCHESELLI, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT- Riv. giur. Trib.*, 2007; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007; e. A. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a Corte Europea dei Diritti dell'uomo, Grande camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 2007.

³³³ S. MULEO, , *L'applicazione dell'art. 6 Dedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, cit. p. 205 ss. evidenzia il passaggio dalla sentenza Ferrazini alla Ravon, in cui " non risultano né dissenting opinions né concurring opinions diversamente motivate, figurando anzi in proposito l'unanimità del collegio" e sottolinea la non piena applicazione dell'art. 6 all'intera materia tributaria " limitandosi la sentenza in commento a considerare l'applicabilità delle garanzie di cui al detto art. 6 nell'ambito dell'istruttoria tributaria relativa alla ricerca degli elementi di prova nel domicilio dei soggetti interessati o nei locali da essi occupati".

contribuente, in base all'art. 16 B del *Livre des procédures fiscales* (Libro delle procedure fiscali francesi), fossero state commesse delle irregolarità, i ricorrenti chiesero l'annullamento delle relative operazioni, presso il *Tribunal de Grande Instance* di Parigi e di Marsiglia. Le domande furono respinte, in quanto si ritenne che, ad istruttoria conclusa, l'unico organo competente a giudicare fosse la Corte di Cassazione. Ma anche la Cassazione, investita della questione, respinse le domande, sostenendo che la sua competenza si limitava al sindacato di legittimità delle ordinanze autorizzatorie delle ispezioni, tale che le eventuali irregolarità nel corso di queste, potevano essere censurate solo in pendenza delle operazioni, dinanzi al giudice che le aveva autorizzate, ed al termine qualora sfociassero in procedimenti di accertamento. In seguito a tali pronunce i ricorrenti adirono la Corte Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, per la mancanza di una tutela giurisdizionale effettiva, in violazione dell'art. 6, par. 1 ed dell'art. 13, in combinato con l'art. 8 della relativa Convenzione. La Corte Edu ha concluso con la condanna dello Stato francese, per insufficienza della legge, ex art. 16 B, ad assicurare una tutela giurisdizionale adeguata, secondo l'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo. Quindi, la mancanza del contraddittorio, per un'adeguata difesa, attraverso l'informazione del contribuente indagato, e la tutela cd. differita, mediante l'impugnazione degli atti successivi, costituiscono i motivi dell'illegittimità rilevati dalla Corte. Con la sola possibilità di ricorrere ad un controllo giurisdizionale successivo, nella tutela differita, non si garantisce il controllo giurisdizionale sulla legittimità di indagini, che pur potendo incidere nella sfera giuridica dei privati, non sono seguiti da atti impugnabili, e la Corte di Cassazione, quale giudice di legittimità, non ha cognizione in merito agli elementi fondanti le autorizzazioni contestate³³⁴. La Corte ha in questa sentenza affermato importanti principi, con significativi riflessi nell'ordinamento interno. Innanzitutto, la centralità del contraddittorio quale garanzia procedimentale, ed inoltre, l'applicazione del giusto processo alle doglianze avanzate da un contribuente, in riferimento ad attività podromiche all'eventuale emissione dell'avviso di accertamento. Deve osservarsi, da subito, che il diritto fatto valere

³³⁴ Sulle ricadute della sentenza *Ravon* sull'ordinamento italiano, vedere A. MARCHESELLI, in *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, p. 459

dal singolo non era legato al suo rapporto tributario, infatti, la controversia concerneva la legittimità dell'accesso nella sfera privata del contribuente, che non allegava circostanze concernenti la determinazione della pretesa fiscale, ma azionava il diritto alla integrità e inviolabilità del domicilio. Più che una controversia tributaria, si tratta di una controversia sui diritti civili. Per questo motivo non può parlarsi di un'applicazione generalizzata del principio del giusto processo, ai sensi dell'art. 6 CEDU, secondo l'interpretazione della Corte Edu, ma del riconoscimento di garanzie procedurali anche nella materia tributaria- tra l'altro desumibili dagli articoli della Costituzione italiana, artt. 24, 111 e 113. Ma l'applicazione dell'art. 6 CEDU, all'istruttoria procedimentale comporta alcune significative conseguenze³³⁵. Il valore fondamentale della decisione della Corte è la necessità di prevedere una impugnazione di merito a contraddittorio pieno indipendente dalla eventuale impugnativa dell'atto di accertamento tributario. La disciplina italiana, non prevedendo alcuna forma di giurisdizione autonoma ed immediata sugli atti istruttori, ma solo una tutela differita per il soggetto che lamenta lesioni dei suoi interessi durante una procedura d'indagine tributaria, rinviando all'impugnativa dell'atto finale la tutela che concerne la fase istruttoria, non garantisce una tutela adeguata ai criteri stabiliti dalla Corte, ed è dunque, ben lontana, più della normativa francese, dalle garanzie richieste nella sentenza *Ravon*³³⁶. L'ordinamento italiano dovrà pertanto adeguarsi³³⁷. Nell'ambito della procedura internazionale dello scambio di informazioni lo schema di tutela previsto è quello differito, come negli accertamenti domestici. La scelta di attivare il contraddittorio è rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, quando ha bisogno di acquisire informazioni, documenti, dichiarazioni, e non nell'interesse del contribuente a difendersi in un momento antecedente la fase processuale. Pur ammettendo un'azione del contribuente diretta ed immediata,

³³⁵ In tema, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007

³³⁶ In tema, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012.

³³⁷ Sulla mancanza di una tutela immediata a fronte degli atti istruttori, tale che si rinvia la tutela del contribuente al momento in cui l'autorità fiscale emette l'avviso di accertamento, vedere L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, cit. p. 277, l'Autore, con riferimento all'ordinamento italiano, sostiene che " *il quadro risulta del tutto sconsigliante*".

contro l'invio di informazioni richieste, è necessario chiedersi a quale giurisdizione deve rivolgersi. Nel caso di una richiesta di informazioni rivolta all'Autorità italiana, all'azione contraria del contribuente non può essere attribuita natura tributaria, sulla base del D.lgs 30 dicembre 1992, n. 546, che disciplina il processo dinanzi alle commissioni tributarie, laddove la controversia non ha ad oggetto uno dei tributi di cui all'art. 1 del decreto, concerne un atto di verifica di un soggetto ad imposte in un altro Stato. Le violazioni amministrative che la procedura di scambio di informazioni può determinare nei confronti del contribuente, provocano la compromissione dei diritti e degli interessi diversi dall'accertamento della pretesa tributaria, e dovrebbero interessare la giurisdizione del giudice ordinario (penale, civile o amministrativa). Il contraddittorio, attraverso la comunicazione al contribuente dell'avvio del procedimento, dovrà instaurarsi nel momento in cui, nasce l'interesse del contribuente ad intervenire nel procedimento, qualora l'Amministrazione riceve la risposta alla sua richiesta e la valuta ai fine della ricostruzione dei fatti per la determinazione dell'imponibile. Nonostante si tratti di imponibili di origini estera, l'interesse di cui si discute è, comunque, interno, muovendosi nella trama di rapporti tra contribuente ed ente impositore. Anche, nelle indagini che concernono informazioni raccolte presso Amministrazioni di un altro Paese, si determina l'esigenza del contraddittorio con il contribuente, per l'Ufficio italiano per acquisire ulteriori dati e notizie riguardanti la sua pretesa. Da qui, la necessità di un contraddittorio procedimentale in forma generalizzata. Nel caso *Ravon*, ritenuto un *leading case*, ha avuto forte risonanza, come si evince dagli studi condotti da numerosi Autori, per le ricadute nella disciplina interna in tema di partecipazione del contribuente al procedimento tributario, attraverso una collaborazione, non servente, ma attiva, mediante il contraddittorio anticipato. Deve, comunque, evidenziarsi un apporto poco efficace della pronuncia della Corte Europea dei diritti dell'uomo, in esame, con riferimento specifico alla procedura di scambio di informazioni, in quanto non prevede una legittimazione del contribuente indagato, nella procedura di scambio internazionale, ad ottenere un contraddittorio anticipato in fase procedimentale, in quanto i giudici di Strasburgo, si limitano a constatare l'inadeguatezza del sistema francese

dell'istruttoria procedimentale(art. 16 B, *Livre de procedures Fiscales*) non tutela effettivamente il contribuente contro le ordinanze che autorizzano le ispezioni³³⁸.

³³⁸ In questo senso, è critico P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 356. L'esigenza di tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente che non riguardano l'accertamento espresse dalla Corte Europea dei Diritti dell'uomo, in particolare nella sentenza *Ravon*, 21 febbraio 2008, (e dalla sentenza *Andrè*, 24 luglio 2008) da F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, p. 473.

Conclusioni

L'intento principale dello studio condotto in questa sede, attraverso le tematiche connesse alla posizione giuridica del soggetto passivo del rapporto d'imposta, in particolare, nella fase dell'istruttoria procedimentale, è quello di ricostruire gli strumenti necessari a tutelare il soggetto inquisito. In tale ambito sono emerse diverse problematiche che interessano gli aspetti procedurali del sistema tributario.

Le considerazioni muovono, innanzitutto, alla luce dei molteplici interventi normativi che hanno interessato la materia tributaria. Il legislatore fiscale ha modificato il procedimento tributario provvedendo al miglioramento dei rapporti di collaborazione tra Fisco e contribuenti, secondo la logica della c.d. *tax compliance*, in una duplice direzione, di anticipare in sede amministrativa la definizione del rapporto fiscale, e di garantire, inoltre, una adeguata determinazione della pretesa fiscale nell'interesse pubblico. Ci si interroga sull'adeguatezza delle tradizionali qualificazioni giuridiche degli istituti studiati, e sull'esigenza di una loro revisione, allo scopo di assicurare tutela effettiva in via amministrativa e giurisdizionale. Oltre ai significativi sforzi modificativi sul piano normativo dei meccanismi tributari, i segnali più considerevoli in merito, sono offerti da ampia dottrina, a cui, costantemente, ci si è riferiti nei capitoli che precedono queste ultime riflessioni sul tema.

Nella disciplina di attuazione delle norme tributarie l'adozione dello schema procedimentale evidenzia la specificità e complessità della materia, in cui non si ammette una diretta estensione dei principi che sono, invece, previsti in tema di procedimento amministrativo, rimettendo la regolamentazione dei procedimenti tributari alle norme dello Statuto del contribuente³³⁹. La ricerca di una tutela, effettiva ed immediata, delle posizioni soggettive, all'interno dell'analisi, prende

³³⁹ Cfr. L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011. Sostiene la rilevanza della legge 241/1990 nel procedimento tributario, accentuata dall'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, tale che l'azione impositiva è riconducibile al *genus* dell'azione amministrativa.

corpo nel momento in cui si assiste ad intensa e progressiva definizione di misure e di azioni tendenti al recupero dei tributi, sia nel momento impositivo, ove si attribuisce all'avviso di accertamento anche effetto esecutivo, sia nella fase di controllo e d'indagine, i cui poteri sono stati potenziati. Con riferimento a quest'ultimo aspetto, la problematica si alimenta nuovamente, per l'assenza di sufficienti garanzie del contribuente contro l'azione istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, talvolta, illegittima e illecita.

Si aggiunga il frequente ricorso a strumenti deflattivi del contenzioso tributario che, avvalendosi degli istituti di definizione agevolata consentono di risolvere la propria posizione fiscale mediante l'adesione alle statuizioni dell'Uffici fiscali, con conseguente riduzione della misura sanzionatoria, come nel caso degli istituti di *Adesione ai verbali di constatazione*, e di *adesione all'invito*, disciplinati rispettivamente agli articoli 5 *bis* e 5 del D.lgs. n. 218 del 1997³⁴⁰, oppure ricorrendo alla procedura di *reclamo e mediazione*, ai sensi dell'art. 17 *bis*, rubricato “ *il reclamo e la mediazione*”, del D.lgs. n. 546 del 1992(recante disposizioni in materia di processo tributario), istituto che vincola l'Amministrazione, in caso d'insuccesso, a proporre una mediazione³⁴¹.

A fronte di scarsi risultati in termini di tutela del contribuente nei confronti dei poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria, che potrebbe realizzarsi compiutamente mediante la previsione generalizzata di un contraddittorio precontenzioso, e dunque, procedimentale, sono stati ampliati gli strumenti conoscitivi degli organi istruttori, finalizzati alla concreta determinazione della capacità contributiva dei soggetti passivi, sia tenuti alla contabilità, sia non obbligati a compiere detti adempimenti, come può evincersi dalla disciplina

³⁴⁰ Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, “ *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione*”

³⁴¹ Cfr. M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012. p. 352 ss.. con il D. L. n. 98 del 6 luglio 2011(convertito in Legge del 15 luglio 2011, n. 111) è stata introdotto l'art. 17 *bis*, l'istituto del reclamo e della mediazione nella procedura tributaria, un rimedio amministrativo per fini deflattivi delle controversie. La sequenza del reclamo e della mediazione prevede una proposta del soggetto che propone reclamo, suscettibile di accoglimento o di rigetto da parte dell'amministrazione finanziaria, ed una successiva proposta di mediazione d'ufficio, obbligatoria. Sull'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 456/1992, M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, 2011; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012.

dell'accertamento parziale, che si fonda anche su elementi probatori certi e diretti, acquisiti attraverso attività istruttoria presso gli Uffici finanziari (inviti a comparire, inviti a esibire atti e documenti, inoltro di questionari e richieste di informazioni), *ex art. 41 bis* del D.p.r. n. 600 del 1973 e art. 54, comma 5, del D.p.r. n. 600 del 1972, modificato recentemente³⁴². Si riconosce, tendenzialmente, una maggiore discrezionalità finalizzata alla ponderazione degli interessi pubblici e privati, nell'esercizio dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria³⁴³. Considerando inoltre le conseguenze sul piano pratico dei recenti interventi normativi si avverte maggiormente l'esigenza di migliorare e potenziare le garanzie del contribuente, nel corso della fase istruttoria, in cui le libertà e le situazioni giuridiche, di cui il soggetto passivo è titolare, possono essere compromesse e subire una grave lesione.

Fino a questo momento, nell'ambito dei diritti e delle garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il legislatore tributario ha previsto una sola forma generale di dialogo collaborativo e difensivo, antecedente alla fase impositiva-sanzionatoria, attraverso la disposizione, più volte richiamata nella presente trattazione, dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto, che riconosce al processo verbale di constatazione, che è atto conclusivo dell'istruttoria, un ruolo importante, in quanto è nei sessanta giorni dalla sua consegna che si instaura il contraddittorio. Attraverso l'interpretazione estensiva di questa previsione, il processo verbale di constatazione può ritenersi strumentale all'esercizio della difesa del contribuente³⁴⁴.

³⁴² Per effetto dell'art. 1, comma 17, della legge n. 220 del 2010, le attività richiamate dagli artt. 41 *bis* D.p.r. n. 600/1973 e 54 D.p.r. n. 633/1972, sono quelle indicate dall'art. 32, lett. 2, 3, e 4, del D.p.r. n. 600/1973. (vedere nota 170). In questo contesto, si aggiungano ulteriori disposizioni, tra queste l'introduzione di meccanismi che consentono di rendere meno stringenti i criteri selettivi imposti dalla normativa ai fini dell'individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo formale. In base all'art. 36 *ter* del D.p.r. n. 600/1973, modificato dall'art. 1, comma 17, L. 13 dicembre 2010, n. 220 (in vigore dal 1° gennaio 2011), Questo procedimento è attivabile anche in considerazione di specifiche analisi di rischio di evasione, azionabile, dunque, nei confronti di contribuenti considerati fiscalmente "pericolosi", quindi, non scelti in base ai criteri annualmente comunicati dal Ministero.

³⁴³ Cfr. S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fase efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 810 ss.

³⁴⁴ Considerazioni accolte da F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, p. 472, con riferimento all'obbligo a carico dell'Ufficio di valutare, prima di emettere l'avviso di accertamento, le osservazioni del contribuente, e subordina la legittimità dell'avviso di accertamento alla circostanza che esso scaturisca da un processo verbale sottoscritto dal contribuente, o da attività istruttorie alle quali quest'ultimo ha partecipato.

Di recente è stato introdotto l'obbligo di instaurare il contraddittorio nelle procedure volte al recupero dei diritti doganali, sulla scia della sentenza *Sopropè* della Corte di Giustizia europea del 18 dicembre 2008, che ha elevato a principio generale il diritto al contraddittorio procedimentale, tutte le volte che l'Autorità fiscale intende adottare un atto lesivo nei confronti del soggetto privato.

Il comma 4 *bis* dell'art. 11 del D.lgs n. 374 del 1990³⁴⁵, introdotto di recente dal D.L. n. 1 del 2012³⁴⁶, prevede che, “ *nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212*”, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita d'ufficio, o nel caso di accessi- ispezioni- verifiche, l'ufficio doganale deve rilasciare copia del “ *verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo*”. Di conseguenza, l'operatore interessato può comunicare, entro 30 giorni, dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, osservazioni e richieste, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di rettifica(*di cui al successivo art. 5*). Questa nuova formula riconosce il diritto di cooperazione amministrativa nel caso di recupero dei diritti doganali, a seguito di revisione dell'accertamento, prevista al comma 5 dell'art. 11 del D.lgs n. 374/1990.

Prima di questo intervento legislativo, il diritto di difesa in sede amministrativa, nella fase precedente all'emissione dell'ingiunzione di pagamento dei diritti doganali (“ *come previsto dall'art. 11 del D.lgs n. 374/1990 e imposto dalla giurisprudenza comunitaria*”) era stato espresso dalla giurisprudenza di legittimità³⁴⁷.

³⁴⁵“ *Revisione dell'accertamento, attribuzioni e poteri agli uffici*”, istituto che consente all'ufficio doganale di procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo. Può intervenire a posteriori sulla dichiarazione e adottare, dopo lo svincolo delle merci, lasciate libere alla disponibilità dell'operatore o uscite dal territorio doganale, i provvedimenti necessari alla regolamentazione della dichiarazione sulla base di elementi nuovi o precedentemente non valutati correttamente.

³⁴⁶ Disposizione introdotta dall'art. 92, comma 1, “ *Tutela procedimentale dell'operatore in caso di controlli eseguiti successivamente all'effettuazione dell'operazione doganale*”, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1. “ *Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*”.

³⁴⁷ I giudici di legittimità hanno disposto la necessità del contraddittorio anticipato in materia doganale, dove l'ingiunzione di pagamento emessa all'esito del procedimento di revisione

Il giudizio critico in merito ai recenti interventi di riforma della disciplina dei procedimenti tributari mostra l'adozione di rigorosi provvedimenti, tra i quali “ *la concentrazione della riscossione nell'accertamento*”³⁴⁸, ma anche misure volte a compensare il potenziamento dell'attività impositiva e di riscossione dei tributi, come le nuove regole di verifica fiscale per imprenditori di piccole e medie dimensioni e lavoratori autonomi(disposte dall'art. 7, D.L. n. 70/2011, conv. in L. n. 106/2011). È stata modificata la disciplina delle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata, innalzando l'ammontare richiesto per le imprese di servizi, e sono state apportate modifiche all'art. 12 della legge n. 212/2000, riguardanti, in particolare, il periodo di permanenza dell'Amministrazione finanziaria presso le sedi delle imprese in contabilità semplificata e presso quelle dei lavoratori autonomi, per una durata massima di 15 giorni(sono, inoltre estesi i termini per la durata dei controlli anche per gli enti previdenziali)³⁴⁹.

La collaborazione degli Stati risulta necessaria per la tutelare le entrate tributarie, e la realizzazione della pretesa impositiva ed evitare pregiudizi per l'economia domestica (*tax compliance in uno scenario globalizzato*)³⁵⁰. L'evoluzione in senso internazionale dell'economia di mercato, e le frequenti operazioni transnazionali, hanno determinato l'esigenza di strumenti di cooperazione tra gli Stati, che coinvolgono il tema delle indagini tributarie. Particolare interesse riveste, la mutua assistenza amministrativa tra le Autorità fiscali di Stati diversi, affinché, mediante procedure internazionali, si possa superare il problema dell'asimmetria informativa, provocata soprattutto dalla presenza di reddito

dell'accertamento previsto è illegittima se l'operatore interessato non sia stato ascoltato in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione, sentenza Corte Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14105, Si veda M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in GT, 2010; e Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481, con nota di A. MARCHESELLI, *L'ineffettività del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010.

³⁴⁸ Art. 29 del Decreto legge n. 78 del 2010, convertito in Legge 30 luglio 2010, n. 122, rubricato “ *la concentrazione della riscossione nell'accertamento*”.

³⁴⁹ Cfr. G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012, p. 333 ss.. Con il D.L. n. 70/2011, viene riconosciuto il regime di contabilità semplificata alle imprese di servizi con ricavi fino a 400.000 euro(limite precedente fissato a 309.874) ed alle imprese con ricavi fino a 700.000 euro (limite precedente fissato a 516.457 euro).

³⁵⁰ Cfr., G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009.

transnazionale, ed, inoltre, condizione svantaggiosa in cui si trovano gli organi investigativi.

L'evoluzione legislativa della materia tributaria ha spinto buona parte della dottrina a riconoscere autonomia funzionale e procedimentale all'attività istruttoria, secondo modalità partecipative del cittadino- contribuente.

Suddetta autonomia rientra in uno schema procedimentale non solo diretto a costituire il presupposto del provvedimento impositivo, infatti, gli Uffici possono svolgere, nell'interesse fiscale, controlli per il corretto adempimento degli obblighi fiscali imposti dalla legge. L'autonomia istruttoria incontra limiti in tema di motivazione, laddove l'art. 7, comma 1, dello Statuto dispone la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, con indicazione dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sui quali si fonda la pretesa impositiva, tale che gli elementi fattuali, dell'istruttoria tributaria, non rispondono ad una logica propria dei detta fase, ma funzionale all'accertamento.

La presente ricerca, concentrandosi sul rapporto tra istruttoria amministrativa e attività impositiva, tenta di definire le linee essenziali della tutela della posizione giuridica del contribuente, guardando anche alla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo³⁵¹, che ha ricondotto la materia all'ambito delle garanzie di cui all'art. 6 Cedu.

Dato il carattere inquisitorio dei poteri degli organi istruttori, emerge, ancora una volta, una posizione preminente dell'Amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, si ritiene insoddisfacente la previsione dell'obbligo di attivare il contraddittorio mediante il rilascio del processo verbale di constatazione, quale condizione di procedibilità necessaria per l'emanazione del successivo atto impositivo.

Trattasi di forme di collaborazione di tipo ancora "servente", che non prevedendo la cessazione immediata degli effetti lesivi provocati dai provvedimenti conoscitivi illegittimi, non sono in grado di offrire una tutela effettiva.

Si auspica l'introduzione di regole che, senza giungere alla fase processuale dell'accertamento, tutelino il contribuente mediante un contraddittorio procedimentale, in cui è fatto obbligo all'Ufficio di rispondere in tempi brevi alle

³⁵¹ CEDU, sent. 21 febbraio 2008, *Ravon e altri c. Francia*, in materia di accessi domiciliari; CEDU, sent. 24 luglio 2008, *Andrè e altri c. Francia*.

contestazioni ed ai rilievi di legittimità ed immediata lesività posti in essere nei confronti del contribuente. Norme finalizzate, non solo, a migliorare la qualità dell'attività amministrativa, laddove consentono l'utilizzo nella successiva sede di accertamento degli elementi probatori raccolti con criteri dialettici, ma anche di deflazionare il sistema contenzioso (ad esempio, la mediazione tributaria, *ex art. 17 bis* del D.lgs. n. 54/1992), evitando di far confluire nell'eventuale atto di accertamento gli elementi acquisiti illegittimamente nella sede preparatoria, e di rimettere, inoltre, al giudice tributario le questioni, che pur riguardando atti tributari, non attengono al merito tributario, e non riguardano l'interesse patrimoniale³⁵².

L'attività di indagine e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, attraverso l'esercizio di poteri autoritativi conferiti dalla legge, è diretta alla ricostruzione del reddito effettivo, ed all'accertamento dell'esatta quantificazione dell'obbligazione tributaria, rappresenta, pertanto, un utile strumento per combattere l'evasione fiscale. La possibilità di intervenire nel procedimento di accertamento, è diretta al raggiungimento di una tassazione su basi effettive, attraverso una funzione garantista, in quanto comprende il diritto del privato di dedurre, prima della quantificazione dell'imponibile da parte dell'Ufficio, tutti gli elementi a sé favorevoli, e che possano determinare un'effettiva capacità contributiva³⁵³.

E' giusto combattere l'evasione fiscale e rendere particolarmente incisive le azioni di recupero e riscossione delle imposte evase; al tempo stesso, però, bisogna consentire al contribuente di potersi difendere nel migliore dei modi, senza

³⁵² F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, Relazione al Convegno *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 2011, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, p. 477 ss.. In G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012, p. 348, l'autore parla in tal caso di esigenza di una " stanza di decompressione della giustizia tributaria" noto in altri ordinamenti europei, e nord americane, ed in cui la mediazione, di cui all'art. 17 bis del D.lgs. n. 546/1992, introdotto dal D.L. n. 98/2011 convertito in Legge n. 111/2011 per le controversie di valore inferiore a 20.000,00 euro, rappresenta una prima applicazione.

³⁵³ Secondo, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Torino, 1990, p. 23 e ss., la possibilità di consentire la partecipazione del contribuente al procedimento tributario, è richiesta anche nell'ottica di un migliore svolgimento dell'azione amministrativa, in quanto " prendere in considerazione i rilievi mossi dal contribuente al contenuto dell'atto prima della sua emanazione... significa anche far sì che eccezioni magari solo formali del contribuente non causino in sede contenziosa l'annullamento di atti sostanzialmente fondati e significa soprattutto dare all'ufficio la possibilità di venire a conoscenza, durante l'attività istruttoria, di elementi il più possibile vicini alla realtà "

limitazioni o condizionamenti, anche perché la Costituzione tutela il diritto di difesa (art. 24, comma 2, “ *La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del processo* ”), in un processo dove le parti devono essere poste su un piano di perfetta parità davanti ad un giudice “terzo ed imparziale” (art. 111, comma 2, cost.).

Bibliografia

- AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino– Marcheselli A., Torino, 2012.
- AA. VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*, Studi in onore di Andrea Amatucci, Napoli, 2011.
- AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. Tassani, Roma, 2009.
- AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Marongiu G., Torino, 2004.
- AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011.
- AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005.
- Adonnino P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- Alessi R., *La responsabilità della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1955.
- Alessi R., *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1974.
- Amatucci F., *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in *Giust. Trib.*, 2008.
- Amatucci F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.
- Amatucci F., *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011.
- Amatucci F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011.
- Amatucci F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass trib.*, 2010.

- Amatucci F., *Tutela dell'affidamento e diritto di difesa a sostegno dell'irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *il fisco*, 2006.
- Angelini G., *La centralità del contraddittorio nel procedimento di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Antico G.- Fusconi V., *Il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *il fisco*, 2003.
- Antico G., *Il comportamento del contribuente durante le verifiche fiscali e l'onere di prova contraria negli accertamenti bancari*, in *il fisco*, 2008.
- Antico G., *Lo Statuto del contribuente: le ragioni del controllo*, in *il fisco* 2000.
- Ardito F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.
- Artuso E., *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Riv. dir. trib.*, 2007.
- Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011.
- Basilavecchia M., *Funzione impositiva e processo tributario*, Torino, 2009.
- Basilavecchia M., *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008.
- Basilavecchia M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Basilavecchia M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT*, 2010.
- Basilavecchia M., *Studi di settore, contraddittorio e accertamento*, in *Dir. prat. Trib.*, 2010.
- Batistoni Ferrara F. – Bellè B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006.

- Batistono Ferrara F., *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994
- Boria P., *Diritto tributario europeo*, Milano.
- Boria P., *Interesse fiscale*, Torino, 2000.
- Boria P., *La privacy dei contribuenti e la dichiarazione tributari*, in AA. VV., *Consenso, equità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- Boria P., *Studi di settore e tutela del contribuente*, Milano, 2010.
- Bruzzone M., *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corr. trib.*, 2000.
- Buccisano A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.
- Buccisano A., *Il valore probatorio degli atti acquisiti nella fase istruttoria dell'accertamento tributario e motivazione dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996.
- Capolupo S., *Indagini tributarie e indagini penali*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Caraningella F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012.
- Casetta E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011.
- Castiglione R., *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in *Dir. prat. Trib. Intern.*, 2008.
- Cellini V., *Le disposizioni regolamentari della guardia di finanza in attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Guardia fin.*, 2006.
- Chiechi N., *Il diritto all'informazione nel rapporto giuridico di imposta secondo lo Statuto del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2002.
- Ciarcia A. R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Dir. prat. Trib.*, 2007.
- Cimino F. A., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. prat. Trib.*, 2007.

- Cociani S. F., *Il riesame della pretesa tributaria su atti impositivi già oggetto di giudicato. Spunti ricostruttivi in tema di tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.
- Colli Vignarelli A., *I poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, Bari, 2002.
- Colli Vignarelli A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002.
- Colli Vignarelli E., *Ambito di operatività dei poteri istruttori del giudice tributario (e connesso problema della prova e dell'onere della prova)*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004.
- Colli Vignarelli E., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e delle buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.
- Comelli A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006.
- Comoglio L. P., *Prove penali, giusto processo e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2000.
- Conigliaro M., *Nullità dell'accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *il fisco*, 2007.
- Corasaniti G., *Diritto e tecnologia dell'informazione*, Milano, 1990.
- Cordeiro Guerra R., *Questioni aperte in tema di accertamento basati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 1998.
- Cormio P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corr. Trib.* 2009.
- D'Ayala Valva F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'interpretazione del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003
- D'Ayala Valva F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.
- De Mita E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.
- Del Federico L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010.

- Del Federico L., *I rapporti tra Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011.
- Del Federico L., Le garanzie dello Statuto in tema di illecito tributario, in AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.
- Del Federico L., *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. Internaz.*, 2010.
- Del Federico L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.
- Della Valle E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.
- Della Valle E., *La tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr. trib.*, 2002.
- Di Pietro A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.*, 2012.
- Di Siena M., *Vizi della fase istruttoria e tutela del contribuente . Si consolida l'interpretatio abrogans dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della L. n. 212/2000*, in *Rass. trib.*, 2009.
- Dorigo S., *La cooperazione fiscale internazionale*, a cura C. Sacchetto, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011.
- Elia L., *Libertà personale e misure di prevenzione*, Milano, 1962.
- Falsitta G., *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010.
- Fantozzi A., *Diritto Tributario*, Torino, 1998.
- Fantozzi A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.
- Fedele A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1971.

- Fedele A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “ scambio di informazioni ” fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999.
- Ferlazzo Natoli L.- Martines F., *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell’accesso agli atti prodromici dell’accertamento)*, in *Boll. trib.*, 2004.
- Ferlazzo Natoli L., *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, *Atti del Convegno i settanta anni del diritto tributario*, Padova, 2000.
- Ferrario A.A. , *La Convenzione europea dei “diritti dell’uomo” e il diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2002.
- Fransoni G., *“Indagini finanziarie”, diritto alla riservatezza e garanzie “ procedurali ”*, in *Corr. Trib.*, 2009
- Fusconi V., *Il contraddittorio nell’adesione e nel concordato preventivo*, in *il fisco*, 2003.
- G. Marino G., *La Cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010.
- Gallo F., *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. Trib.*, 1990.
- 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.*, 1992;
- Gallo F., *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992.
- Gallo F., *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012.
- Gallo F., *L’istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009.
- Gallo F., *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2007.
- Gallo F., *Verso un “ giusto processo “ tributario*, in *Rass. trib.*, 2003.
- Garbarino C., *Tutele giustiziali tributarie e principio di collaborazione: alcune considerazioni di teoria generale*, in *AA. VV.*, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, *Studi in onore del prof.*

- Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- Giannini M. S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1981.
 - Giannini M.S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.
 - Giannini M.S., *Diritto Amministrativo*, Milano, 1988.
 - Gioè C., *Studi di settore e obbligo di motivazione* , in *Rass. trib.*, 2007.
 - Giovanardi A., *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni* , in *Rass. trib.*, 2010.
 - Giovannini A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011.
 - Glendi C., *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.*, 1986.
 - Glendi C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009.
 - Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
 - La Rosa S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006.
 - La Rosa S., *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, Torino, 1987.
 - La Rosa S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996.
 - La Rosa S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.
 - La Rosa S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA. VV., a cura di Di Pietro A., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994.
 - La Rosa S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008.
 - La Rosa S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004;
 - La Rosa S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1978.

- La Rosa S., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002.
- La Scala A., *Principi del “ giusto processo “ tra diritto interno, comunitario e convenzionale, (nota a Corte Europea dei Diritti dell’uomo, Grande camera, 23 novembre 2006)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007.
- Lattanzio A., *La soggettivazione della verifica tributaria, L’onere della prova*, Bari, 1996.
- Levi F., *L’attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967.
- Logozzo M., *L’ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002.
- Lupi R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Lupi R., *Violazioni dell’ indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002.
- Maffezzoni F., *Il procedimento d’imposizione nell’imposta generale sull’entrata*, Napoli, 1965.
- Magistro L., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2000.
- Magistro L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corriere tributario*, 2000.
- Magistro L., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2000.
- Maglione T., *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000.
- Manzoni I. - Vanz G., *Il diritto tributario*, Torino, 2007.
- Manzoni I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993.
- Manzoni I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993.
- Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010.
- Marcheselli A., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009.

- Marcheselli A., *Gli accertamenti analitico- induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Marcheselli A., *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2012.
- Marcheselli A., *Il Consiglio di Stato “limita” le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Marcheselli A., *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, in *Corr. Trib.*, 2010.
- Marcheselli A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell’interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib*, 2001.
- Marcheselli A., *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012.
- 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*, Studi in onore di Gianni Morongiu, Torino, 2012.
- Marcheselli A., *L’efficacia probatoria dei dati bancari e delle dichiarazioni dei terzi*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004.
- Marcheselli A., *L’indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010.
- Marcheselli A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Marcheselli A., *Le garanzie del professionista nell’istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011.
- Marcheselli A., *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.
- Marcheselli A., *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. Trib.*, 2012.
- Marcheselli A., *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2007.

- Marino G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Marino G., *La Cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010,
- Marino, G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010.
- Marongiu G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. Trib.*, 2012.
- Marongiu G., *I responsabili dei procedimenti e la vittoria dello Statuto*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011.
- Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.
- Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.
- Massimino L., *Presunzioni e assimilazioni nella disciplina dell'accertamento derivante da indagini bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2009.
- Melis G., *Spunti sul "metodo di coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea e Stati terzi*, in *Dir. prat. Trib. Intern.*, 2008.
- Merusi F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico*, Milano, 2001.
- Micali S., *L'attività istruttoria tributaria*, Milano, 2001.
- Miceli C., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.
- Miceli R., *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi- A. Fedele, Milano, 2005.
- Miceli R., *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi- A. Fedele, Milano, 2005.
- Micheli G. A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1974;
- Miscali M., *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012.

- 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.
- Moscatelli F., *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010;
- Moscatelli M.T., *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell’art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi- A. Fedele, Milano, 2005.
- Moschetti F., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990.
- Muleo S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.
- Muleo S., *Il contraddittorio procedimentale e l’affidamento come principi immanenti*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- Muleo S., *L’applicazione dell’art. 6 Cedu anche all’istruttoria tributaria a seguito della sentenza 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008.
- Nanula G., *Le ragioni giustificative della verifica fiscale*, in *il fisco*, 2003.
- Nanula G., *Verifiche fiscali. I problemi del limite posto dall’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *il fisco*, 2003.
- Nieddu F.- Lupi R., *Movimentazioni bancarie senza contraddittorio amministrativo: dalla prova legale alla prova libera*, in *Dial. Dir. trib.*, 2006.
- Nigro M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2002.
- Orlando V. E., *Introduzione al diritto amministrativo, Le teorie fondamentali*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1990.

- Palazzolo A.-Palazzolo C., *Diritti e obblighi dei sottoposti a verifiche fiscali: prima e dopo lo Statuto del contribuente*, in *il fisco*, 2002.
- Palazzolo A.-Palazzolo C., *Garanzie e diritti del contribuente. La motivazione degli accessi in loco*, in *il fisco*, 2007.
- Perrone L., *Diritto tributario e Convenzione europea*, in *Rass. trib.*, 2007.
- Perrone L., *Discrezionalità e norma interna*, Milano, 1969.
- Perrone L., *Discrezionalità e norma interna*, Milano, 1969.
- Perrone L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982.
- Perrone L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011.
- Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009.
- Persano F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2006.
- Piantavigna P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2007.
- Piantavigna P., *Resistenze nazionali all'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2010.
- Piccardo A., *Gli accertamenti bancari: evoluzione normativa ed applicazioni giurisprudenziali*, in *Dir. prat. trib.*, 2007.
- Piccardo A., *Gli accertamenti bancari: evoluzione normativa ed applicazioni giurisprudenziali*, in *Dir. prat. Trib.*, 2007.
- Picciaredda F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *AA. VV., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- 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., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009;

- Pierro M., *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- Pisani M., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2002.
- Poddighe A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.
- Potito E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- Ragucci G., *Il contraddittorio come principio generale nel 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*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012,
- Rainone F., *Contraddittorio endo- procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010.
- Russo P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.
- Russo P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011.
- S. Sammartino, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.VV, a cura di G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004.
- Sacchetto C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *Bolli. Trib.*, 1990.
- Sacchetto C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978.
- Salvini L., *La "nuova" partecipazione del contribuente(dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000.

- Salvini L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009.
- Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990.
- Sandulli A.M., *Manuale di Diritto Amministrativo*, Napoli, 1989.
- Santamaria B., *La frode fiscale*, Milano, 2011.
- Santamaria B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.
- Santamaria V.M., *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009.
- Saponaro F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005.
- Schiavolin R., *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito- A. Contrino- A. Marcheselli, Torino, 2012.
- Schiavolin R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995.
- Selicato P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- Selicato P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012.
- Serrano M.V., *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.
- Serranò M.V., *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003.
- Stevanato D., *Buona fede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente*, in AA.VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.
- Stevanato D., *Il ruolo del verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990.
- Stevanato D., *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990.
- Strianese L., *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa*

e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato, in www.innovazionediritto.unina.it

- Strianese L., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, Napoli, 2009.
- Stufano S., *Il diritto di partecipazione al procedimento tributario*, in *Corriere tributario*, 2003.
- Stufano S., *Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre- contenziosa*, in *Corr. Trib.*, 2012.
- Susanna I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi- A. Fedele, Milano, 2005.
- Tabet G., *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. Trib.*, 2011.
- Tesauro F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006.
- Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2011.
- Tesauro F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1988.
- Tesauro F., *Sulla esclusione della testimonianza nel processo tributario*, in *Atti del Convegno Acquisizione di conoscenza e utilizzabilità nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, Messina, 2002.
- Toscano F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007.
- Tundo F., *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Corr. Trib.*, 2011.
- Tundo F., *E' nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. Trib.*, 2012.
- Tundo F., *Il processo verbale di verifica a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica*, in *Corr. Trib.*, 2011.
- Uckmar V.- Corasaniti G.- De Capitani Da Vimercate P., *Diritto internazionale*, Padova, 2012.
- Uckmar V., *I Trattati internazionali in materia tributaria*, in AA. VV., *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 2005.

- Vannini A., *La nullità dell'avviso di accertamento emesso entro i 60 giorni dalla notifica del p.v.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 2011.
- Vanz G., *Indagini fiscali irrituali e carattere della spontanea collaborazione del contribuente ai fini della utilizzazione del materiale probatorio*, in *Rass. Trib.*, 1998.
- Vanz G., *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005.
- Versiglioni M., *Accordo e disposizioni nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.
- Viotto A., *I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria, (Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione)*, Milano, 2002.
- Virga P., *Diritto amministrativo*, Milano, 2001.
- Virga P., *La potestà di polizia*, Milano, 1954.
- Virga P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica amministrazione*, Milano, 1971.
- Zizzo G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009.