

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

8

Direttori

Fabrizio Amatucci

Professore ordinario di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Pietro Boria

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Foggia

Antonio Felice Uricchio

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La collana accoglie studi a carattere monografico aventi a oggetto il diritto tributario. In particolare le monografie si propongono di analizzare i temi del diritto tributario attuale, con riguardo a profili di diritto sostanziale e/o di diritto processuale, e con riferimento all'ordinamento nazionale ovvero a quello comunitario ovvero ancora al diritto internazionale. L'intento è quello di fornire un contributo utile alla formazione del pensiero giuridico moderno su una materia sempre più importante per il perseguimento dell'interesse comune e per il funzionamento delle istituzioni.

Nei "Saggi di diritto tributario" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che sceglie: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore medesimo provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Le schede di valutazione verranno conservate, in doppia copia, in appositi archivi.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, su sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.

Loredana Strianese

**La *tax compliance* nell'attività conoscitiva
dell'Amministrazione finanziaria**



Copyright © MMXIV
ARACNE editrice int.le S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Quarto Negroni, 15
00040 Ariccia (RM)
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-7611-8

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

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

I edizione: luglio 2014

II *Introduzione e inquadramento storico*

45 **Capitolo I**

Confronto tra autorità e libertà: il delinarsi dell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria

1.1. La rilevanza della collaborazione presuntiva nei rapporti Fisco-contribuente, 45 – 1.1.1. *L'autonomia funzionale delle multiformenti attività conoscitive e di controllo in materia tributaria e le garanzie poste a tutela delle libertà individuali*, 61 – 1.2. I principi di efficienza, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa quali regole giuridiche nell'ambito dei singoli procedimenti conoscitivi tributari e come limiti di legittimità nella scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo, 72 – 1.3. Carattere discrezionale dell'azione conoscitiva svolta dall'Amministrazione finanziaria tra limiti scaturenti dai principi generali dell'ordinamento e situazioni giuridiche dei soggetti privati sottoposti a indagini tributarie, 85 – 1.4. I vizi provocati da anomalie del procedimento amministrativo tributario: atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività d'indagine, 97 – 1.4.1. *Brevi cenni sulla tutela differita nel processo tributario*, 107 – 1.5. La rilevanza pratica dei principi generali dell'ordinamento nell'azione amministrativa di controllo e conoscenza: il principio di proporzionalità quale argine nella individuazione dei poteri azionabili in concreto, 117 – 1.5.1. *Il principio di ragionevolezza, misura della diversa portata dei contrapposti interessi in gioco*, 123 – 1.6. Le nuove garanzie europee tese alla demarcazione del confine della inviolabilità delle libertà fondamentali della persona nelle indagini tributarie, 125 – 1.6.1. *... e le garanzie costituzionali*, 135.

143 **Capitolo II**

La tutela anticipata del contribuente

2.1. Tutela del contribuente nel momento che precede l'avviso di accertamento: profili problematici, 143 – 2.2. Il profilarsi di un primo generale margine di tutela del contribuente: il principio del "giusto procedimento" e garanzia di partecipazione attiva al procedimento amministrativo

tributario, 162 – 2.3. Il diritto di partecipazione del contribuente e l'invalidità degli atti impositivi derivante dal difetto di contraddittorio tra la legge n. 241/1990 e la legge n. 212/2000: un percorso spinoso, 179 – 2.3.1. *La struttura partecipativa di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, 182 – 2.3.2. *La struttura partecipativa di cui all'art. 12, comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente*, 193 – 2.3.3. *La struttura partecipativa di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: ulteriori contorni problematici*, 209 – 2.3.4. (segue) *L'indefettibilità del contraddittorio negli accertamenti fondati su presunzioni*, 224.

245 Capitolo III

Le posizioni dell'amministrazione finanziaria e del contribuente alla luce della disciplina in materia di investigazioni tributarie

3.1. Il tenore delle norme che regolano l'approccio investigativo nei riguardi del contribuente, 245 – 3.2. Controllo della correttezza delle operazioni ispettive mediante il processo verbale di verifica quale garanzia per il contribuente, 256 – 3.3. La posizione del contribuente successiva alla chiusura delle operazioni di controllo e precedente alla emanazione dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio, 260 – 3.4. L'estensione del controllo ad altri soggetti e la rilevanza delle indagini bancarie sui conti intestati a "terzi", 269.

279 Capitolo IV

Gli strumenti di cooperazione tributaria posti in essere dagli Stati tra progressivo incremento degli accordi, gestione del rischio fiscale e pianificazione dei controlli

4.1. La cooperazione amministrativa rafforzata in ambito fiscale nel contesto comunitario, 279 – 4.1.1. *Sue forme e suoi limiti: la segretezza delle informazioni*, 286 – 4.2. La cooperazione internazionale: gli interessi pubblici e gli interessi privati, 295 – 4.3. La posizione del contribuente, 300 – 4.4. La reciproca assistenza amministrativa nel quadro internazionale, 306 – 4.5. La *co-operative tax compliance* tra l'ormai concluso Progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate e la delega fiscale: un'ipotesi di adempimento collaborativo che volge lo sguardo verso nuovi orizzonti?, 318 – 4.6. I plausibili contorni di un modello di politica fiscale *correct* e il rapporto Stato-contribuente: una questione di « regole », 329.

343 *Considerazioni conclusive di sintesi*

347 *Bibliografia*

Nihil est sine ratione

Monadologia II, 31-32, 1714, GOTTFRIED WILHELM LEIBNIZ

Introduzione e inquadramento storico

L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria alla luce dei diversi interessi coinvolti nella fase ispettiva

Il momento più delicato dell'azione impositiva appare essere, senza dubbio, quello relativo alla fase istruttoria che, nell'ambito di un ormai incessante processo evolutivo, è stata caratterizzata da una rimarchevole maturazione culturale e, quindi, da una nuova ponderazione del tradizionale approccio allo studio delle questioni attinenti alle multiformi attività conoscitive e di controllo relative al procedimento di imposizione. Difatti, in materia, a fronte di un dato normativo pressoché inalterato, nei più recenti anni ha preso corpo una sorprendente evoluzione giurisprudenziale di origine comunitaria rivelatrice di un'autentica integrazione europea, capace di operare, oltre che sul piano formale e legislativo, anche sul piano socio-culturale ed economico, in una dimensione dinamica e sostanziale.

Invero, il tema legato all'attività di controllo e conoscitiva, per ragioni storiche e teleologiche, è sempre stato tenuto separato da quello connesso all'accertamento in senso stretto, il quale, invece, è sempre stato centrale nello studio del diritto tributario, attraendo le attenzioni della dottrina che lo ha ritenuto, altresì, tipica prerogativa degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Tale distinzione è stata generata da difformità funzionali scaturenti dalla diversità, non solo dei valori e degli interessi coinvolti nelle rispettive aree potestative, ma anche dei profili di rilevanza e di fondamento costituzionale delle rispettive attività e libertà. Conseguentemente, le situazioni soggettive dei contribuenti verificati durante la fase "istruttoria" sono state interpretate quali situazioni passive sospese, la cui tutela andava differita al momento dell'emissione dell'atto di accertamento.

L'indagine che, in argomento, ci si prefigge di svolgere, prende le mosse proprio dall'analisi delle argomentazioni che hanno sorretto questa posizione dottrinarie più tradizionale e dicotomica, valutando,

successivamente, quelle che, diversamente, hanno puntellato nuovi studi in materia, scorgendo l'accresciuta presenza del contraddittorio in questa complessa fase del procedimento tributario.

Di certo, già la legge n. 241 del 7 agosto 1990 recante "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi" ha offerto, in riferimento al contesto temporale considerato, nuove possibilità in merito alla tutela delle situazioni procedimentali avendo riconosciuto la partecipazione del cittadino alla procedura di accertamento.

In seguito, la Novella n. 15 del 2005 (sebbene abbia inserito nel testo della legge n. 241/90 la Rubrica "Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione", statuendo espressamente, al secondo comma dell'art.13, che le disposizioni sulla partecipazione non si applicano ai procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano), ha avuto comunque il pregio di offrire all'interprete un segnale eloquente, orientato al superamento della tradizionale visione storica del rapporto tributario quale momento conflittuale tra cittadino e Pubblica Amministrazione, favorendo, per contro, la collocazione dello stesso all'interno del principio di democraticità che assiste ed uniforma, nel testo costituzionale italiano, l'attività della Pubblica Amministrazione, ivi inclusa quella tributaria.

È proprio sul terreno della reinterpretazione del tormentato rapporto tra attività di *intelligence*, svolta dall'amministrazione finanziaria, e posizione del contribuente, in tema di investigazioni tributarie, che, alla luce dei principi di legalità, trasparenza, imparzialità e buon andamento (criteri fondamentali posti alla base dell'azione amministrativa), decide di muoversi il legislatore tributario nel 2000, allorché lo Statuto dei diritti del contribuente diventa legge.

Si lumeggiano, così, nuovi e più definiti margini di intervento e di partecipazione attiva al procedimento tributario, con la precisazione e la valorizzazione, altresì, degli strumenti di controllo delle decisioni assunte dall'amministrazione finanziaria mediante l'obbligo di motivazione analitica di tutti i suoi atti.

Anche sul versante della giurisprudenza, pur nella oscillazione tra il vecchio e il nuovo, iniziano a scorgersi posizioni più mature di abbandono della risalente visione inquisitoria del rapporto Fisco-contribuente. Negli anni successivi alla entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente si è assistito, infatti, ad un vivace e signifi-

cativo progredire dell'esperienza dottrinale e giurisprudenziale, i cui esiti hanno contribuito all'arricchimento del dibattito intorno al tema dei diritti e delle garanzie procedurali del contribuente introdotte dalla Legge anzidetta.

Area, quest'ultima, nella quale la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha dovuto affinare la propria sensibilità rispetto a questioni più specificamente attinenti al diritto amministrativo, non potendo più valutarle e risolverle utilizzando i parametri del diritto civile (si pensi a talune laboriose pronunce della Suprema Corte tese alla qualificazione del principio di legalità quale unità di misura della liceità e della legittimità del comportamento istruttorio dell'Amministrazione finanziaria).

Valori, quali il principio del contraddittorio, sono, ormai, in via di progressiva affermazione su scala interna e internazionale. Ancorché, nei procedimenti tributari, il diritto di contraddire del soggetto passivo non sia previsto in via generale, ma soltanto da norme settoriali che devono essere esaminate in ordine ai singoli istituti, resta ampio spazio per riconoscerne la sua decisiva pregnanza, non solo, quale possibile dispositivo di garanzia dell'interessato, ma anche, quale strumento istruttorio utilissimo affinché l'Amministrazione finanziaria possa svolgere il suo operato in nome dei principi di imparzialità e buon andamento. Difatti, sacrificare il contraddittorio in taluni accertamenti (soprattutto in quelli presuntivi o fondati su dati *standard*) significa sofferocare le istanze del contribuente, oltre che emettere provvedimenti erronei o fortemente a rischio di inidoneità, con una conseguente e non trascurabile dispersione di risorse.

Proprio sulla scorta di dette considerazioni, i giudici di legittimità nel 2006, con la sentenza n. 17229 del 28 luglio, hanno riconosciuto la dimensione istruttorio del contraddittorio e, successivamente nel 2008, la CEDU e la CGUE (casi *Ravon* e *Sopropé*), hanno decretato la necessaria osservanza del diritto di difesa quale principio fondamentale comunitario anche nella fase del procedimento amministrativo, implicante il diritto del soggetto, i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa, di esporre in via preventiva le proprie ragioni.

Orbene, è la più moderna giurisprudenza comunitaria (caso *Ravon*) a denegare, in modo assai più reciso, che l'impianto normativo di uno Stato dell'Unione (quello francese, peraltro, è molto più articolato e

consistente rispetto alla nostra scarna disciplina positiva in materia di previsione di una tutela differita per il soggetto che abbia ricevuto lesioni nei suoi interessi giuridici nel corso del procedimento di ispezione tributaria) fosse idoneo ad un'efficace tutela, sostanzialmente perché prevede che l'emissione del provvedimento autorizzatorio possa avvenire senza un previo ed effettivo contraddittorio, risultando, così, insanabilmente carente e lesivo del diritto di difesa, che, come contemplato dall'art. 6, par. 1, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, garantisce a tutti il diritto di accesso ad un Tribunale, ossia, ad un organo connotato da una serie di requisiti e con giurisdizione e contraddittorio pieni.

La Corte di Strasburgo, assai significativamente, ha rilevato profili di illegittimità sia riguardo all'assenza di una congrua informazione per il contribuente verificato in ordine agli addebiti mossi, sia riguardo alla loro sufficienza a giustificare i requisiti di legge che consentono le ispezioni, rimarcando la illegittimità anche delle limitazioni poste in riferimento al controllo giurisdizionale successivo.

La Corte ha, inoltre, constatato che la possibilità di tutela c.d. differita (ammessa dall'ordinamento francese attraverso l'impugnazione degli atti successivi, del tutto analogamente a quanto previsto dall'ordinamento italiano) non fosse assolutamente in grado di assicurare una tutela effettiva, in quanto sfuggirebbe al controllo giurisdizionale la legittimità di accessi non seguiti da atti impugnabili.

Al di là delle questioni che investono la diretta applicabilità nel nostro ordinamento dei principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, detta felice pronuncia ha avuto senz'altro il merito di sensibilizzare l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza sulla necessità di far sì che nel nostro ordinamento possano trovare accoglimento nuovi rimedi giudiziali in ordine a quelle ipotesi che tuttora rimangono scoperte, ciò comportando un ripensamento dei mezzi di tutela giudiziaria offerti dall'ordinamento stesso.

Sebbene anche i giudici della Corte Costituzionale nel 2009 [Ord. 24 luglio 2009, n. 244] abbiano riconosciuto come danno rilevante il fatto di vedersi costretti all'impugnativa giurisdizionale di atti che, potenzialmente, avrebbero potuto essere scongiurati ove fosse stato attuato il contraddittorio specificamente previsto da norme di legge ed, inoltre, i giudici di legittimità, sempre nel 2009 [Cass., sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 4622] abbiano iniziato a valorizzare, in maniera

illuminata, la “non indifferenza” delle scelte degli Uffici nella fase amministrativa, a fronte degli interessi del contribuente, rilevando che il contraddittorio è un requisito necessario del giusto procedimento tributario, indipendentemente dalla espressa previsione di legge, quanto meno con riguardo alle ipotesi di accertamento fondato su dati *standard* e non relativi alla situazione specifica del singolo contribuente [Cass., s.u., 18 dicembre 2009, n. 26635], si deve registrare una sorta di arretratezza dei giudici domestici rispetto a quelli comunitari poiché, pur avendo, nelle pronunce in esame, preso atto della indefettibilità del contraddittorio, non lo hanno, comunque, riconosciuto in via generale.

Sul versante della disciplina degli strumenti di indagine ha ricevuto, in tema di indagini bancarie e finanziarie, particolare impulso innovativo la regolamentazione di diverse fattispecie, come il notevole ampliamento dell’oggetto delle indagini stesse (non più solo la copia dei conti, ma anche qualunque rapporto od operazione bancaria, finanziaria e fiduciaria) con i considerevoli problemi che tali novità hanno portato con sé, primo fra tutti, quello relativo alla presunzione legale di imponibilità dei dati bancari e fiduciari ed il rischio, che essa comporta, di produrre effetti assai discutibili in riferimento al possesso ingiustificato di valori. Non trascurando, poi, sul piano dell’imposizione diretta, un ulteriore effetto, ancor più preoccupante, quale potrebbe essere quello di introdurre, surrettiziamente, nel sistema, una tassazione sul patrimonio, mediante l’inversione dell’onere della prova sulla sua presunta derivazione reddituale.

Nel corso del tempo, diverse questioni sono state assoggettate a modifiche legislative o hanno ricevuto nuovi apporti dottrinari e giurisprudenziali, questioni sulle quali dovranno concentrarsi, in modo sempre più marcato, gli sforzi difensivi del contribuente come quella inerente all’esercizio della facoltà di intervento di quest’ultimo (attraverso la formulazione di osservazioni e richieste) prima della formalizzazione dell’avviso di accertamento (*ex art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*), punto sul quale si è consolidato ormai un indirizzo giurisprudenziale teso alla valorizzazione di tale facoltà. Altra questione non meno rilevante attiene all’allestimento della posizione difensiva del contribuente per contrastare il propagarsi delle presunzioni all’interno dell’ordinamento tributario, aspetto sul quale, pure si è soffermata la giurisprudenza, offrendo significativi spunti ai

fini di un inquadramento ricognitivo dei rimedi idonei alla difesa del contribuente stesso; inoltre, non meno degne di particolare interesse, appaiono, in ragione delle implicazioni che nascono con riguardo al tema delle indagini tributarie, le norme nazionali che disciplinano lo scambio di informazioni con le Amministrazioni fiscali di altri Stati, recependo il contenuto di accordi internazionali e di direttive europee mediante i consueti meccanismi di adattamento.

Ai fini della ricerca che ci si è proposti di sviluppare, l'analisi condotta è stata costantemente guidata da un ideale *fil rouge* capace di tenere insieme le argomentazioni rese in merito alle diverse questioni affrontate ed attinenti ai modelli di attività investigativa tributaria esistenti nel nostro ordinamento, ossia quello dell'ossequio delle regole del gioco (*compliance*), che si pone, probabilmente, come unico, vero nonché irrinunciabile contrappeso alla connotazione di forte dominanza della parte pubblica nella fase di ricerca degli elementi di prova.

Verosimilmente, sarà agevole comprendere come le regole di acquisizione degli elementi di prova, attuando sul piano probatorio il bilanciamento degli interessi delle parti nell'ambito del procedimento e del processo, realizzino in contemporanea quel canone di giustizia sotteso alle norme costituzionali, in un sistema non autarchico.

D'altra parte non può non riconoscersi che i rapporti di forza tra il privato e la parte pubblica sono, nella fase delle indagini, fisiologicamente alterati a favore della seconda.

Orbene, è su detto squilibrio (di certo, esistono contesti in cui la parte pubblica è ordinariamente all'oscuro di ciò che il privato svolge e, dunque, anch'essa in difficoltà) che si è inteso riflettere, poiché le norme di garanzia nella fase delle acquisizioni probatorie trovano appoggio anche nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

L'art. 6 della CEDU difatti, se per un verso si pone come criterio regolatore dell'equilibrio dei poteri delle parti, per altro verso segnala una sensibile demarcazione della discrezionalità nel rispetto delle regole di acquisizione degli elementi probatori.

Né, tantomeno, siffatto principio può essere interpretato come applicabile unicamente nella sfera processuale, poiché altrimenti si disconoscerebbe, senza ombra di dubbio, la regola della parità delle armi che al principio stesso è sottesa, conferendo l'opportunità ad una delle parti di giungere al proscenio processuale in una situazione di

illegittimo vantaggio, contravvenendo a quelle istanze di equità, lealtà e giustizia processuale che, sotto l'accezione "giusto processo", sono riconosciute anche dall'art. III della nostra Costituzione.

In definitiva, ponendo mente alla comparazione tra gli interessi in gioco, se l'interesse dello Stato alla percezione del tributo è certamente alto, non può altrettanto qualificarsi alto l'interesse dell'Amministrazione finanziaria all'abbreviazione del procedimento (poiché di questo si tratta), né tanto meno farlo derivare da quel richiamo che l'art. 97 Cost. fa al requisito dell'efficienza dell'azione amministrativa.

La comparazione è, invero, tra l'interesse pubblico all'abbreviazione del procedimento e l'interesse del privato all'inviolabilità della sfera personale, domiciliare ed alla tutela del segreto della corrispondenza.

In conclusione, l'arcano garanzie/efficienza nel procedimento tributario, secondo una interpretazione rinnovata e quindi più moderna, è plausibile che si risolva a favore degli interessi del contribuente indagato, sicuramente più elevati, anche sotto il profilo del richiamo al giusto procedimento europeo, rispetto a quelli dell'Amministrazione finanziaria.

I poteri tributari investigativi in una dimensione storico-evolutiva: dalla *tax compliance* alla *tax co-operative compliance*

Nell'attuale contesto storico — economico, la politica fiscale ha l'obiettivo principale di consolidare un sistema equo ed efficiente, che garantisca il giusto equilibrio tra interesse fiscale¹ e diritti del cittadino. Al centro di tali valori si pone l'agire dell'Amministrazione finanziaria che, evolvendosi, ha ricercato il consenso e la fiducia del contribuente, facendo leva sull'adempimento spontaneo (*tax compliance*), anziché sulla repressione. La semplificazione e razionalizzazione della materia fiscale — nella produzione normativa — in ottemperanza ai prin-

I. Sul tema, v. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002 e ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti; E. DE MITA, *Interesse e fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale. Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Torino, 2007; F. GALLO, *Le ragioni del fisco, etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007. G. MELIS, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, destinato al volume "Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario", collana di "Diritto tributario Italiano ed Europeo", Torino, 2013.

cipi costituzionali di legalità dell'imposizione e di imparzialità della Pubblica Amministrazione, definisce un apparato fiscale informato ai criteri di buona fede e collaborazione reciproca, superando, così, la tradizionale concezione meramente impositiva ed imperativa dello Stato ed inquadrando l'attività amministrativa in una dimensione bilaterale di relazione partecipativa tra fisco e contribuente. I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria hanno subito una profonda evoluzione e l'affermarsi della partecipazione del contribuente ha segnato il percorso di cambiamento e di crescita del sistema tributario.

Nell'iniziale schema di realizzazione della pretesa impositiva era esiguo il ruolo riconosciuto al soggetto passivo del rapporto fiscale, ed ancor meno lo era lo spazio riservato al contraddittorio. Successivamente, la partecipazione del contribuente, fondamentale nell'attuazione del tributo, ha inevitabilmente ridimensionato l'esercizio dei poteri dell'Amministrazione nella fase accertativa del procedimento. Detta partecipazione, per un verso, ha ridotto la forza del momento impositivo, per un altro, ha evidenziato l'esigenza di intensificare i poteri di controllo degli Uffici. È opportuno, in questa sede, richiamare l'attenzione sull'assenza di qualificazioni normative in merito a diversi procedimenti tributari. Frequente è il ricorso ai modelli procedurali del diritto amministrativo², ovvero l'utilizzo di elaborazioni dottrinali o giurisprudenziali ai fini della ricostruzione sistematica delle attività svolte dall'Amministrazione finanziaria, in particolare nella fase istruttoria, per ciò che concerne l'autonomia dell'esercizio dei poteri conoscitivi ed il correlato problema della partecipazione del soggetto passivo.

2. Vasta bibliografia in questa materia, A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940; V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e giusto procedimento*, in *Giur. Cost.*, 1962; ID., *L'attività amministrativa e la sua disciplina*, in *Atti del convivio di studi giuridici*, Trento, 1958; F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952; P. GASPARRI, *Studi sugli atti giuridici complessi*, Pisa, 1939; U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965; G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969; S. CASSESE, *L'intervento del privato e il procedimento amministrativo*, in *Arch. Giur.*, 1970; G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971; F.P. PUGLIESE, *Il procedimento amministrativo tra autorità e contrattazione*, in *Riv. trim. dir. Pubbl.*, 1971; G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975; M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. dir. proc.*, 1980; G. BERTI, *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di Guicciardi*, Padova, 1975; S. AGRIFOGLIO, *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in *Dir. proc. amm.*, 1990.

Posto che il sistema economico ed il contesto politico e culturale condizionano inevitabilmente l'attività economica di un Paese e le regole formali e informali di detta attività, è evidente che la propensione ad adempiere agli obblighi tributari è strettamente legata alla qualità ed efficacia dell'operato degli organi amministrativi ed istituzionali; nel nostro Paese, lungo e difficoltoso è apparso il processo di educazione tributaria. Una valutazione ottimale del sistema economico comprende il livello di pressione fiscale e l'efficienza dei controlli; inoltre, la moralità fiscale e la fiducia dei cittadini verso le istituzioni sono fattori che influiscono direttamente sulla *compliance* (tributaria)³ intendendosi per *tax compliance* l'adempimento spontaneo⁴.

L'instabilità istituzionale e legislativa e, soprattutto, la perdita di trasparenza dell'Amministrazione sono apparse come le maggiori cause di indisponibilità e di resistenza dei cittadini ad essere attivi nell'economia. La non conformità all'imposizione fiscale si è estremamente radicata nel tessuto sociale, sostanziandosi in forme di non pagamento delle imposte, di tipo evasivo ed elusivo, o, in alternativa, in forme di erosione fiscale, attraverso agevolazioni e condoni, legittimati dallo stesso sistema. Gli strumenti di *compliance* necessitano di un assetto tributario semplice e trasparente, in cui prevalgano i principi di buona fede e affidamento da parte del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, attraverso scambi e comunicazione reciproca, i cui controlli siano efficienti e non vessatori.

È bene sottolineare che il percorso storico ed evolutivo dell'Italia dai primi anni ad oggi, passando da un iniziale sistema rigido ed autoritario all'affermarsi di logiche democratiche e costituzionali, dimostra una interrelazione tra regole strutturali e regole relazionali tale che, affiancata al frequente indebolimento delle istituzioni, ha provocato,

3. Nel 1950 Cesare Cosciani, ispiratore delle riforme tributarie del secondo dopoguerra osservava: "le vicende della storia politica italiana degli ultimi secoli hanno influito a deprimere il senso di solidarietà politica del popolo italiano ed in modo particolare hanno spinto gli individui a considerare lo Stato, anziché espressione della loro volontà, qualcosa ad essi ostile [. . .]. Tutto ciò che appartiene alla collettività, allo Stato, non è considerato come cosa di patrimonio comune, bensì di nessuno e, quindi, come cosa che non interessa a nessuno". Prosegue osservando che "Il fenomeno dell'evasione fiscale guardato da questo punto di vista, non è che un aspetto di una certa insofferenza verso ogni ordine statale".

4. La teoria economica sul tema della *tax compliance* si è sviluppata nel corso degli ultimi quarant'anni, citiamo *Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis* ALLINGHAM e SANDMO, 1972 e *Tax Compliance* di ANDREONI J., ERARD B. e FEINSTEIN J., 1998.

sistematicamente, la crisi relazionale e fiduciaria tra contribuenti e fisco e, di conseguenza, l'assenza di adempimenti spontanei. L'Italia *post-unitaria* fu, infatti, caratterizzata da un sistema incerto e difettoso e da una eccessiva pressione fiscale che causarono una forte resistenza ed avversione dei cittadini agli adempimenti fiscali. In tale periodo, emerse un quadro di incertezza tra riformismo e prospettive rivoluzionarie. Fino alla prima guerra mondiale le idee politiche ed ideologiche si mostrarono più attente alle istanze sociali ma non furono, però, attuati i propositi di riduzione del carico fiscale e le somme ottenute dal bilancio pubblico furono destinate, esclusivamente, ad agevolazioni settoriali. L'avvento del fascismo, che seguì al grande impegno finanziario dovuto ai costi della prima guerra mondiale, fece leva su una politica che tentò di risolvere i problemi tributari attraverso idee autoritarie e statocentriche nel tentativo di dar corpo, troppo precocemente, ad un forte senso di cittadinanza. La ricerca di *compliance* del periodo fascista passò attraverso fasi diverse: la prima fase fu di tipo liberista ed, in tale contesto, la necessaria restaurazione finanziaria, successiva alla guerra, implicò la ristrutturazione del sistema tributario ricorrendo ad un uso produttistico dell'imposte. Nonostante la politica decrementale, non si ottennero risultati soddisfacenti, tant'è che alla riduzione delle imposte non seguì l'adempimento spontaneo dei contribuenti ed, in campo societario, andarono intensificandosi i fenomeni di elusione. In seguito, ci si mosse verso una concezione di maggiore colpevolezza del contribuente ed ebbe, così, inizio una seconda fase politica improntata ad un atteggiamento marcatamente autoritario che trovò concreta attuazione attraverso il potenziamento degli strumenti di accertamento, lo sviluppo della Polizia Tributaria investigativa, la nascita del diritto penale tributario e l'inasprimento del sistema sanzionatorio. L'ultima fase del regime fascista, che risentì degli impegni bellici degli anni trenta, pur mantenendo gli strumenti autoritativi adottati precedentemente, impose una maggiore cooperazione. Questo intento si rivelò in maniera evidente nella riforma amministrativa dell'allora titolare delle finanze, Paolo Thaon di Revel, che prevede una serie di misure atte a razionalizzare gli uffici centrali e periferici per il coordinamento tributario, una maggiore collaborazione tra fisco e contribuenti, mediante le loro organizzazioni di categoria inquadrate nelle corporazioni, ed un nuovo processo di "catastizzazione".

Pur non realizzandosi del tutto, la menzionata riforma, ponendo l'attenzione sull'Amministrazione, sollevò il problema della crisi gestionale, ed intravide nell'assenza di collaborazione con i contribuenti, la causa del cattivo funzionamento del sistema.

Solo con la Costituzione del 1948 ed, a partire dalla metà del '900, il sistema impositivo coinvolse intensamente il contribuente in modo diverso dalle soluzioni di stampo autoritario e corporativo del periodo fascista. Il carico tributario non venne più ripartito secondo regole di corrispettività e commutatività, divenendo, invece, strumento di redistribuzione della ricchezza, ispirato ai principi costituzionali di tutela dei diritti civili e sociali⁵. Con la nascita della Repubblica, negli anni '50, grazie all'opera dell'allora Ministro delle finanze Ezio Vanoni, si propose un fisco democratico e si affermò la partecipazione spontanea del cittadino al finanziamento delle spese pubbliche, adeguando il sistema fiscale al dettato costituzionale del principio di capacità contributiva e di progressività (art. 53 della Cost.), intervenendo non solo sugli aspetti sostanziali del diritto tributario, ma anche su quelli procedurali. Le intenzioni di Vanoni⁶ furono tese a rendere il sistema tributario più idoneo ai principi di legalità e di effettività della capacità contributiva, creando un rinnovato legame tra contribuente e fisco ispirato ad un criterio di progressività dell'imposizione, non del tutto attuato sino a quel momento⁷. La maggiore collaborazione del contribuente doveva essere necessariamente incentivata attraverso una maggiore semplicità e razionalizzazione della materia. Le nuove istanze democratiche che ispirarono la riforma Vanoni ponevano l'accento sull'esigenza di contribuire alle spese pubbliche e collegavano la *compliance* al dovere di solidarietà, prefigurando, in questo modo, forme di autotassazione a carico del contribuente e di ridimensionamento della forza dell'Amministrazione nel momento di accertamento che hanno, poi, trovato

5. F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.

6. G. FALSITTA, *Osservazioni sulla natura e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2002, n. 2, p. 353 ss, evidenzia le due grandi intuizioni di Vanoni, la necessità di "spostare il cardine della fase attuativa del rapporto d'impresa dall'Ufficio al contribuente" e l'unico tentativo di codificazione tributaria attuato nel quinquennio a cavallo tra il 1950 ed 1956.

7. L'obiettivo era d'introdurre un adeguato strumento fiscale utile alla corretta determinazione del reddito di tutti i contributi, e che prevedesse la partecipazione del contribuente nella fase di accertamento. Vedere E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere Giuridiche*, Milano, 1961, p.349 e ss.

la loro sistematicità nella fiscalità di massa. Per lungo tempo il nostro sistema è stato caratterizzato da forme impositive medio ordinarie (“paracatastali”), in cui era compito dell’Amministrazione finanziaria procedere alla determinazione delle imposte dovute dal contribuente e l’atto di accertamento era l’elemento più significativo dell’attività amministrativa tributaria. Con la riforma degli anni settanta⁸, si è introdotto un sistema tributario incentrato sullo schema collaborativo tra fisco e contribuente. Da una parte l’obbligo del contribuente di comunicare all’Amministrazione finanziaria la realizzazione del presupposto, la base imponibile e l’ammontare del tributo, e dall’altra, il compito, successivo ed eventuale, dell’Amministrazione di verificare l’esatto adempimento degli obblighi imposti dalla legge, attraverso la funzione di controllo e accertamento⁹. Con l’entrata in vigore della riforma in parola furono recepite le tendenze, delineatisi già nel previgente sistema, che trasferivano al cittadino gran parte delle re-

8. Legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, che da una lettura più approfondita, lascia, invero, trasparire l’impressione che il delegante non abbia considerato abbastanza i mezzi istruttori nella loro complessità e, ancor più, le ricadute da questi provocate nella sfera privata dei contribuenti. Evidente risulta infatti, l’assenza di criteri e di principi specifici cui informare la normazione in tema di poteri di indagine (ad eccezione dei riferimenti al segreto professionale ed al segreto bancario di cui agli art.li 4 e 12, della Legge stessa, nonché quelli di cui all’art 11 concernenti l’Amministrazione finanziaria, in materia, ad es., di cooperazione della polizia tributaria all’accertamento, alla prevenzione e alla repressione delle violazioni tributarie). Verosimilmente, alle affermazioni di principio, non si è affiancata la individuazione di criteri più dettagliati, né tantomeno, la determinazione delle modalità mediante le quali centrare gli obiettivi; di qui, il sospetto che il legislatore delegante abbia volutamente, in qualche modo, lasciato campo libero all’Esecutivo nel regolare l’attività di accertamento e con essa quella istruttoria. Per un’analisi approfondita del processo di stratificazione normativa che ha riguardato il sistema tributario del nostro Paese in relazione ai poteri di indagine dell’Amministrazione finanziaria, si veda: A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, in *L’Ordinamento tributario italiano*, collana diretta da G. FALSITTA E A. FANTOZZI, Milano, 2002 e bibliografia *ivi* segnalata.

9. A. FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1998, che “l’accertamento da parte del fisco consiste allora nel controllo del corretto adempimento di tutti gli obblighi sostanziali e strumentali imposti al contribuente che possono anche non condurre ad una obbligazione tributaria. In questa più ampia prospettiva l’accertamento non è necessariamente volto a “fotografare” una capacità contributiva in capo al soggetto né tampoco a recuperare a suo carico un’imposta evasa. Esso consiste invece in una fase diretta a controllare l’integrale ed esatto adempimento del complesso degli obblighi che incombono al contribuente e che la legge considera necessari per realizzare la corretta applicazione dei tributi”.

sponsabilità di acquisizione delle somme dovute¹⁰. Nell'ambito della fiscalità di massa degli anni '70, basata sull'autodeterminazione delle imposte e sull'adempimento volontario dei contribuenti, cambia il ruolo dell'Amministrazione finanziaria la cui attività di controllo non è più diretta al recupero del gettito ma alla ricerca del fedele adempimento dei contribuenti. Quest'ultima, dapprima preordinata sostanzialmente all'accertamento ed al recupero del gettito, diventa strumento di prevenzione e contrasto di illeciti fiscali. In questo nuovo sistema, la partecipazione del contribuente alla fase impositiva si realizza in forme di collaborazione utili all'Amministrazione finanziaria che, nell'attività di controllo e di accertamento, ha la possibilità di chiedere al privato dati, informazioni e documenti¹¹. Con il tempo, la frammentazione e l'articolazione dei sistemi di accertamento ed il frequente ricorso a deroghe rispetto ai risultati contabili hanno giustificato una più intensa partecipazione del contribuente ai fini della definizione di quanto dovuto. L'intento di giungere, nel modo più veloce ed efficace, alla determinazione dell'imponibile, oltre che al recupero di esso, ha consentito un maggiore ampliamento degli strumenti diretti a realizzare il contraddittorio. Si è consolidata l'idea che una più efficiente disciplina del procedimento tributario favorisca il confronto tra le diverse posizioni e la rappresentazione di tutti gli elementi posseduti dalle "parti", non contemplando, invece, il contenzioso, quale rimedio esclusivo contro un atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria. La dottrina ha più volte sottolineato la disorganicità e causalità degli interventi legislativi in questa materia¹².

10. A. F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1171, in cui l'Autore rileva che la riforma recepisce una "tendenza che, già nel sistema previgente, pur tra molte incertezze e non pochi tentennamenti, si era andata delineando in termini sempre più netti: la tendenza, cioè, a trasferire dall'Amministrazione al cittadino gran parte delle responsabilità connesse all'esigenza di assicurare allo Stato la materiale acquisizione delle somme che gli sono dovute".

11. L'ufficio ha la possibilità di chiedere dati, informazioni anche laddove quest'ultimo è chiamato a fornire la prova contraria rispetto alle presunzioni relative. Il contribuente può provare *ex art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/1973* che il maggior reddito accertato sinteticamente proviene da cespiti esenti o soggetti a ritenuta d'imposta, e, *ex art. 32, comma 2, d.P.R. 600/1973*, che gli accreditamenti e gli addebitamenti nel conto corrente rilevati dalle indagini bancarie erano stati considerati nella dichiarazione dei redditi.

12. A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 137, spec. p. 156-157; in pratica "ogni volta che il legislatore ha ristretto la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria, magari introducendo presunzioni

Nel corso degli anni novanta, si assiste al cambiamento e, soprattutto, al rafforzamento del ruolo del contribuente nei procedimenti amministrativi e si realizza il passaggio dalla partecipazione “collaborativa” a quella “difensiva”. Infatti, in ambito amministrativo la legge 7 agosto 1990, n. 241, sanciva la partecipazione del privato, definendo la principio fondamentale e, individuandone le linee essenziali nella disciplina del responsabile del procedimento, dell’obbligo di comunicazione di avvio del procedimento, della definizione dei diritti degli interessati, e del diritto di accesso, rivolgeva l’attenzione, più che al provvedimento amministrativo, all’*iter* antecedente la sua formazione, ossia, alla fase istruttoria¹³. Tuttavia, come in precedenza accennato, tale cambiamento solo in parte interessava il procedimento tributario, in quanto la legge in parola, all’art. 13, espressamente escludeva l’applicabilità della disciplina sulla partecipazione del cittadino-contribuente ai procedimenti tributari, lasciando al legislatore la scelta dei casi specifici in cui introdurre detto istituto¹⁴.

o prescrivendone le modalità, ha di pari passo imposto all’amministrazione modalità varie di contraddittorio precontenzioso sanzionando in vario modo la mancanza”

13. 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, 1, p. 5 ss.

14. Le restanti norme sul procedimento amministrativo contenute nella legge 241/1990 sono applicabili anche al diritto tributario (salvo in ordine al diritto di accesso agli atti del procedimento, a seguito delle modifiche apportate dalla legge 15/2005). Le norme in tema di motivazione, di durata del procedimento, di individuazione del responsabile del procedimento hanno trovato in ambito tributario specificità nello Statuto dei diritti del contribuente, legge 27 luglio 2000, n. 212. Nonostante l’istituto della partecipazione al procedimento disciplinato dalla legge 241/1990 non sia applicabile ai procedimenti tributari, il legislatore, a partire dagli anni ’90, ha previsto determinate forme di partecipazione in campo tributario, ad esempio, l’art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 4279, in base al quale 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), in forza del quale l’ufficio finanziario, in caso di illecito tributario, deve notificare al contribuente un apposito “atto di contestazione”, a seguito del quale il contribuente può produrre deduzioni difensive, di cui l’ufficio deve tener conto ove ritenga di procedere all’irrogazione delle sanzioni. Inoltre lo Statuto dei diritti del contribuente afferma all’art. 10 che “I rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”, ed al settimo comma dell’art. 12 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”. Le

L'attuale schema tributario è rimasto in larga parte immutato, la partecipazione non è generalizzata ma ancora episodica, anche se, in linea con l'evoluzione del sistema fiscale, che non si identifica più con l'autoritarismo ma con la cooperazione, l'introduzione del contraddittorio (in particolare, in accertamenti fondati su elementi presuntivi), ha accresciuto le forme di collaborazione nel procedimento tributario. Nelle fattispecie in cui è prevista la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, il contraddittorio si realizza attraverso l'obbligo dell'ufficio di invitare quest'ultimo, oppure, precludendo l'esercizio di una attività o l'emanazione di un atto prima che siano scaduti i termini per la presentazione delle deduzioni difensive o, ancora, con la motivazione c.d. rafforzata, disposta a pena di nullità, in capo all'ufficio accertatore, tenuto a dare conto delle deduzioni presentate dal soggetto passivo e del perché le stesse non siano contenute in tutto, o in parte, nell'atto finale¹⁵. La prima forma di tutela del contraddittorio in sede di accertamento è stata la "richiesta di chiarimenti", ex art. 2 della legge n. 17/1985

forme di definizione consensuale, preventiva o successiva (pianificazione fiscale concordata di cui all'art. 1, commi 387-398, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e accertamento con adesione, di cui agli artt. 1-13 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218).

15. Nelle procedure di accertamento tributario standardizzato che si basano su parametri o studi di settore e nelle procedure doganali è obbligatorio il contraddittorio. Inoltre: — quando dai controlli automatici e dal controllo formale della dichiarazione emerge un risultato diverso da quello dichiarato, l'ufficio deve comunicare al contribuente l'esito del controllo, perché fornisca i chiarimenti necessari (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36-bis e 36-ter, Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6); — in caso di incertezze nella dichiarazione, l'ufficio deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre documenti mancanti, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni (Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5); — quando intende rettificare il reddito in via sintetica, l'ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, in seguito, avviare il procedimento di accertamento con adesione (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 7); — in caso di operazione elusiva, l'ufficio deve richiedere chiarimenti al contribuente, prima di emettere l'avviso di accertamento (d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, comma 4); — prima di emettere un avviso di accertamento che nega la deducibilità di costi derivanti da operazioni intercorse con "imprese estere partecipate", l'ufficio deve notificare al contribuente un avviso per consentirgli di fornire la prova delle circostanze che rendono deducibili quei costi (T.u.i.r., art. 110, comma 1); — al termine delle verifiche fiscali, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per far pervenire le sue osservazioni e richieste all'ufficio; l'avviso è nullo se notificato prima del termine dilatorio di sessanta giorni (Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 12.). Sulla nullità dell'avviso notificato prima dei sessanta giorni, Corte Cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244.

(c.d. “Visentini-ter”)¹⁶ che disponeva l’obbligo per l’Ufficio di inviare la richiesta di chiarimenti al contribuente, prima di effettuare un accertamento induttivo (non prevedendo alcuna sanzione in caso di mancata risposta)¹⁷. Fase decisiva per la modernizzazione del sistema fiscale italiano e per il rafforzamento del confronto tra ente impositore e cittadino-contribuente, è stata l’introduzione della Carta dei diritti del contribuente con la legge 27 luglio 2000, n. 212. Lo Statuto dei diritti del contribuente nasce dall’esigenza, sentita da tempo, di riordino (di “codificazione”) e di riesame della materia fiscale, in ragione del mutato ruolo del contribuente nel rapporto d’imposta¹⁸, attraverso la definizione di regole e di principi fondamentali che devono essere rispettati dal legislatore, dagli organi finanziari e dal contribuente. Si è tanto discusso se l’esercizio dei poteri conoscitivi dell’Amministrazione finanziaria debba essere considerato in modo autonomo, oppure collocato all’interno di un unico procedimento

16. L. SALVINI, *La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter*, in *Rass. trib.*, 1987, I, pp. 356-358.

17. Numerosi interventi legislativi hanno successivamente integrato questa materia, in modo particolare la legge n. 413/1991 che ha disposto l’obbligatorietà della richiesta da parte dell’ufficio “a pena di decadenza ai fini dell’accertamento”, e il d.l. n. 331/1993 che ha riformulato in termini di “nullità” l’emissione dell’avviso senza richiesta ed ha disposto che il contribuente indichi nella risposta i motivi del suo dissenso, escludendo che i motivi non adottati possano essere fatti valere in sede di impugnazione dell’atto di accertamento, ricollegando alla mancata partecipazione una preclusione di carattere processuale), tramutando l’originaria forma di contraddittorio anticipato e facoltativo, in contraddittorio obbligatorio a tutela dell’azione dell’amministrazione. La formulazione più recente dell’art. 37-bis de d.P.R. n. 600/1973, recante disposizioni antielusive (aggiunto dall’art.7, comma1, d.lgs. n. 3587/1997), ha poi modificato la precedente disposizione, non contemplando alcuna preclusione per il contribuente in caso di mancata o parziale risposta, ed ha disposto che nella richiesta siano indicati i motivi che giustificano l’applicazione della norma antielusiva e che l’avviso sia motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

18. Sul progetto di codificazione, E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1938, p. 488, sostiene che “In un sistema tributario, come quello italiano nel quale si trovano molte e diverse imposte, senza che nessuna di esse si ponga praticamente e concettualmente al di sopra delle altre, il metodo della codificazione della parte generale è il solo che risponda al bisogno di rendere semplice, chiaro, razionale l’ordinamento dei tributi”. Nella Relazione della VI Commissione permanente della Camera, il 20 settembre 1999, si legge che l’obiettivo dello Statuto è “garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente, e perciò idonea ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente sia l’amministrazione finanziaria ed a diminuire gli alibi del primo nel tentare a realizzare un comportamento evasivo (...)”.

di accertamento che comprenda una fase istruttoria, al fine dell'acquisizione degli elementi conoscitivi, e di una successiva fase di imposizione dell'atto¹⁹. La dottrina, nel sottolineare la natura istruttoria dei poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria, coglie, sia pur in modo diverso, la funzionalità delle indagini amministrative rispetto alla individuazione del presupposto e dell'emissione dell'atto di accertamento²⁰. L'Ufficio, nell'acquisire gli elementi necessari per la verifica del corretto adempimento degli obblighi gravanti sui contribuenti, entra nella loro sfera giuridica, ed è pertanto, dotato di poteri autoritativi, che, ancorché strumentali all'espletamento della funzione accertativa e di quella sanzionatoria²¹, hanno acquisito una propria autonomia in termini di prevenzione degli illeciti fiscali. La strumentalità dell'attività conoscitiva non equivale, però, a necessa-

19. L'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria come procedimento autonomo implica un atto finale quale presupposto del successivo procedimento di accertamento.

20. Secondo F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA. VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, pp. 48–49, "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.*, 1/1989; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1/1999; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, ove: "occorre includere nella fase di accertamento di controllo di tutta l'attività del contribuente e dei terzi e quindi dei corrispondenti poteri nonché il complesso delle norme dettate per l'organizzazione e la massimizzazione di tali poteri". Diversamente S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 76, ritiene che l'esercizio dei poteri d'indagine, diretto alla vigilanza ed al controllo sulle attività dei contribuenti ai fini della prevenzione e repressione delle violazioni, sia autonomo rispetto all'accertamento.

21. Sul tema A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria. Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, op. cit., 2002, p. 7, in proposito "L'esistenza di un nesso di strumentalità tra la fase delle indagini e quelle della ricostruzione del presupposto e dell'irrogazione delle sanzioni non significa che la prima sia connaturata alle altre: lo è la fase dell'istruttoria, intesa come momento di acquisizione delle conoscenze, che, in quanto tale, può anche esaurirsi in una serie di procedure interne all'amministrazione" e rileva che "può ben darsi il caso che l'emissione di un avviso di accertamento, e l'irrogazione delle sanzioni, non sia proceduta dall'esercizio di poteri di indagine, perché le conoscenze necessarie alla ricostruzione dell'imponibile e dell'imposta sono già nella disponibilità dell'amministrazione ovvero possono essere altrimenti legittimamente ottenibili". Secondo S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, op. cit., il nesso solo indiretto tra poteri di indagine e l'accertamento esclude i poteri inquisitori dalla fase istruttoria del procedimento impositivo.

rietà ed esclusività della stessa, potendo le funzioni del procedimento impositivo non essere precedute dall'esercizio di poteri investigativi. Invero, il nesso di strumentalità indica che in caso di insufficienza di elementi a disposizione dell'Amministrazione si fa ricorso ad indagini che coniugano le proprie finalità a quelle di emissione di un atto di accertamento e di irrogazione delle sanzioni.

In diversi Paesi europei, gli ordinamenti tributari nazionali individuano un'attività conoscitiva autonoma rispetto al procedimento di accertamento, comprendendo in essa anche una fase di contraddittorio tra l'Ufficio e contribuente. Il contraddittorio procedimentale costituisce uno strumento di tutela del contribuente, nel corso del quale quest'ultimo è invitato a presentare le proprie osservazioni su rilievi e irregolarità dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria. L'attività amministrativa tende alla definizione anticipata del rapporto impositivo, rispetto alla risoluzione giurisdizionale, ed alla necessaria riduzione del contenzioso. Inoltre l'attribuzione al contribuente di un ruolo più incisivo nel perseguimento dell'interesse fiscale segnala l'esigenza di incentrare i rapporti tra fisco e contribuente in termini di maggiore lealtà e trasparenza²². L'attività istruttoria può, così, considerarsi non più interna al procedimento amministrativo d'imposizione, ma dotata di autonomia propria. Gli interventi normativi, sulla partecipazione e sulla collaborazione del contribuente al procedimento, hanno rafforzato il momento conoscitivo e di controllo a danno di quello di accertamento, estendendo il contraddittorio nella fase istruttoria. Il fenomeno tributario non è più inquadrato in un'ottica, esclusivamente, di recupero e di repressione dell'evasione, ma di maggiore credibilità del sistema fiscale e di fedele adempimento, dunque, di *compliance*²³.

22. G. BENVENUTO, *Lo Statuto del contribuente: un nuovo rapporto tra cittadino e fisco*, in *Rivista della Guardia di finanza*, 1997, p. 518, osserva che "ciò che è importante rilevare è che il contribuente di oggi, il cittadino delle moderne democrazie non può essere tenuto in stato di soggezione. Si afferma sempre più nelle democrazie moderne la convinzione che il rapporto del fisco con il cittadino deve passare dal modello autoritario, il modello del fisco che comanda, al modello del dialogo, del fisco che ascolta, parla si confronta".

23. F. GALLO, *Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo 2011. Secondo l'Autore la disciplina del provvedimento sulla concentrazione dell'esecuzione nell'accertamento (art. 29 d.l. 31 maggio 2010, n. 38) sembra privilegiare una concezione totalizzante dell'attività accertativa, "antistorica" rispetto all'evoluzione degli ultimi anni, ponendo al centro dell'attività amministrativa l'atto autoritario di accertamento,

Orbene, nonostante il percorso evolutivo della partecipazione difensiva del contribuente è testimoniato da un sempre maggior numero di ipotesi specifiche, manca ancora una norma tributaria di carattere generale²⁴, e tale assenza si rileva anche nello Statuto dei diritti del contribuente²⁵.

Il principio del contraddittorio precontenzioso trova la sua *ratio* nel principio costituzionale del giusto processo e parità delle parti e nell'orientamento giurisprudenziale dell'Unione Europea. Il contraddittorio nei procedimenti amministrativo — tributari è obbligatorio secondo il diritto dell'Unione Europea²⁶ e può trarsi anche dai principi interni di

comprendendo in esso sia la precedente attività istruttoria, sia la successiva attività di riscossione.

24. Sul punto cfr. A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, p. 141 “tale assetto normativo risulta conforme agli orientamenti espressi in linea generale in tema di procedimento amministrativo anche dalla Corte costituzionale, la quale, chiamata a pronunciarsi in ordine all'eventuale “rilevanza costituzionale” del principio del contraddittorio, ha più volte affermato che il diritto alla partecipazione, espressione del più generale principio del giusto procedimento, da riferirsi ai provvedimenti amministrativi destinati ad incidere negativamente nella sfera giuridica dei destinatari, pur costituendo un criterio orientativo per il legislatore e l'interprete, non assume, allo stato attuale, a rango di principio costituzionale, sicché viene introdotto nei singoli casi in cui le esigenze di trasparenza e buon andamento, oltre che ragionevolezza e proporzionalità, richiedano l'apporto di coloro i quali siano direttamente interessati dall'adozione del provvedimento”.

25. L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2000, p. 13 ss.

26. Corte di Giustizia causa C-349/07 *Sopropè* del 12 dicembre 2008, causa riguardante una controversia in tema di dazi doganali, nella quale la società portoghese Sopropè lamentava la concessione di un termine di audizione (prima della rettifica) eccessivamente breve da parte delle autorità “. La Corte ha sottolineato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo del soggetto medesimo”, e che “in forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione”. La linea interpretativa mantenuta della Suprema Corte Europea su questo tema è stata molto di recente confermata nella pronuncia della sez. V, del tre luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, ove i giudici di Lussemburgo, ribadiscono ancora una volta che, nell'affermazione equilibrata dei diritti fondamentali, essi assumono ormai un ruolo assolutamente prioritario. Difatti, la sentenza avendo come oggetto la portata del diritto al contraddittorio previsto dal diritto “eurounitario” nell'ambito dei procedimenti amministrativi, precisa che il diritto del soggetto amministrato ad essere sentito prima della adozione del provvedimento finale, come attuazione del diritto di difesa e obbligo di una adeguata istruttoria, è un principio fondamentale e generale del diritto “eurounitario”. Anche se non espressamente previsto, tale diritto deve essere riconosciuto in tutte le materie in cui

buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione, regolati dalla Costituzione all'art. 97. La giurisprudenza comunitaria ha costantemente e, soprattutto più recentemente, posto l'accento sul ruolo decisivo riconosciuto alla partecipazione del contribuente nella fase di formazione del provvedimento amministrativo finale, secondo la logica della potenziale lesività dell'atto e sulla base dell'esercizio del diritto di difesa²⁷. La posizione dei giudici della Corte UE ha avuto una forte risonanza nel nostro ordinamento. Il soggetto passivo, accertato, deve essere posto nelle condizioni di poter svolgere una completa attività difensiva innanzi al responsabile della fase istruttoria, superando le logiche tradizionali di tipo "inquisitorio". Il contraddittorio procedimentale consente al contribuente di rilevare violazioni e irregolarità prima della formazione dell'atto impositivo, ed ottiene piena tutela negli ordinamenti tributari che riconoscono l'invalidità del procedimento per la mancanza di un regolare confronto. L'affermazione del contraddittorio quale principio di carattere generale, è riconducibile al principio del diritto di difesa del cittadino, di matrice giudiziale, e, in alcuni ordinamenti, al principio di partecipazione proprio del diritto amministrativo. In tale settore, la partecipazione è finalizzata all'acquisizione di elementi utili alla definizione del provvedimento, e alla rilevazione delle posizioni e degli interessi dei privati in merito all'emissione dell'atto. Quest'ultimo aspetto, però, si realizza nei provvedimenti amministrativi discrezionali, che includono, al loro interno, la valutazione e ponderazione degli interessi espressi dal

si applichi il diritto dell'Unione. Invero, l'obbligo di rispettare tale diritto e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (in Italia, alle Agenzie fiscali, per quel che ci interessa) e che, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, eventualmente anche immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto.

27. In proposito, si vedano, Corte Europea dei Diritti dell'uomo, sez., III, 21 febbraio 2008, causa C-18497/03, *Ravon* e altri c. Francia, con nota di 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.*, 7-8/2008, p.181; L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2005, p. 154 ss; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., (a cura di LA ROSA S.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a *Corte Europea Dir. Uomo*, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 4/2007, p. 35 ss; A. MARCHESELLI — A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2007, p. 726 ss.

cittadino, mentre, negli accertamenti tributari, non rilevando l'interesse del privato, la partecipazione del contribuente ha significato ai soli fini dell'acquisizione degli elementi conoscitivi²⁸. In un'ottica moderna, il contraddittorio non deve manifestarsi solo nei processi giurisdizionali, ma deve essere espressione di un generale principio di carattere costituzionale, garantendo l'imparzialità delle funzioni, ai sensi dell'art. 97 Cost.²⁹.

Ciò che si auspica è la definizione di precise regole legislative, in merito all'obbligatorietà del Fisco di instaurare il contraddittorio con il contribuente nel corso delle indagini fiscali, nella fase delle verifiche e dei controlli e anche nella richiesta di chiarimenti, informazioni e documenti. L'*excursus* storico e normativo relativo alla configurazione, nel nostro ordinamento, dell'attuale modello impositivo e del corrispondente problema di *compliance*, mette in risalto, da un lato, il legame tra l'adempimento spontaneo ed il senso di appartenenza allo Stato ("tax moral") e, dall'altro, il ruolo delle Istituzioni ai fini dell'affidamento del cittadino e, in modo particolare il comportamento trasparente e imparziale dell'Amministrazione finanziaria, laddove entra nella sfera giuridica dei privati, mediante l'esercizio dei poteri di controllo e di indagine.

In questo contesto, l'esigenza di collaborazione, attraverso il contraddittorio nella fase istruttoria, a garanzia della piena tutela dei soggetti, diviene verosimilmente, un elemento imprescindibile.

D'altra parte, la normativa dettata al fine di disciplinare l'utilizzo dei poteri istruttori certamente non collide con il principio di rango costituzionale in tema di uguaglianza formale, anche perché sebbene alcune difformità persistano, esse sono ampiamente comprensibili in virtù di altri canoni costituzionali o di principi del nostro ordinamento.

Ebbene, accade invero che, nelle ipotesi concrete, sebbene il legislatore sia attento ad onorare l'anzidetto principio, ciò non appare

28. Sulla partecipazione in termini di collaborazione ovvero di difesa, si veda A. M. SANDULLI, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di CASSESE, Milano, 2003; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998; G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969; G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971.

29. F. BENVENUTI, *Contraddittorio*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, qualifica il contraddittorio "espressione di un principio giuridico di carattere costituzionale, principio che si manifesta ogni qualvolta la funzione svolta sia retta dalla ragione di imparzialità".

sufficiente a garantire che non si verificano situazioni discriminatorie tra contribuenti sottoposti ad attività di controllo.

A tal fine, il principio di imparzialità, di cui all'art. 97 Cost., può, al pari del principio di buon andamento, vincolare in maniera adeguata e diretta l'azione amministrativa.

In tema di indagini tributarie, dunque, il buon andamento, interpretato come efficienza dell'azione, ovvero come ottimale gestione delle risorse, nonché come giusta proporzionalità degli strumenti rispetto ai fini³⁰, si identifica con l'utilità di evitare le indagini inopportune; di misurare i tempi delle operazioni al fine di circoscrivere gli interventi dispersivi e poco proficui; di preferire gli strumenti istruttori che, a parità di risultato calcolato, sembrino meno onerosi; di dipanare le indagini con cura e scrupolosità, onde ottenere ricostruzioni che risultino attendibili e fondate e, tali da spingere i contribuenti ad attenersi spontaneamente, e in ultimo che siano convincenti in sede processuale.

L'anzidetto principio diviene, pertanto, sostegno e limite della regola della completezza dell'istruttoria³¹, la quale, a sua volta, risponde alla necessità di assicurare l'efficienza del sistema tributario generale, misurandosi, inoltre, con le altre direttive, che pur condizionano l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria. In realtà, per ciò che concerne il profilo del buon andamento, la completezza non andrebbe intesa in senso assoluto, come bisogno di acquisire "tutti" gli elementi di fatto che compongono un determinato contesto, piuttosto come necessità di rinvenire quelli bastevoli ai fini dell'ottenimento di risultati attendibili³².

Appare necessario, in questa sede, sottolineare che la credibilità delle ricostruzioni non può essere interpretata solo quale oggettiva attendibilità delle stesse, ma deve confluire nella migliore approssi-

30. In tal senso cfr. S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997, p. 1088.

31. Nel senso di una efficienza che tiene conto anche dei costi di un eventuale contenzioso e non concerne solo la fase istruttoria o quella dell'accertamento.

32. Ciò comporta la capacità di individuare gli elementi adatti a sostenere sul piano probatorio, la pretesa tributaria e, al contempo, di acquisirli nel modo meno dispendioso e, di capire quando l'istruttoria possa definirsi conclusa, cioè, quando gli altri elementi che potrebbero essere acquisiti siano meramente confermativi di una situazione già sufficientemente appurata.

mazione possibile alla concreta capacità contributiva resa manifesta dal presupposto realizzato da ogni singolo contribuente, se è vero che l'obiettivo cui va commisurata l'efficienza dell'attività impositiva degli uffici non è l'incremento del gettito in sé, ma è il rispetto della capacità contributiva del cittadino³³.

Essenzialmente, il buon andamento dovrebbe denotare la completezza istruttoria, nel senso di condurre le operazioni di indagine verso l'adozione dei mezzi meno dispendiosi, capaci di rintracciare gli elementi sufficienti ai fini di un'attendibile definizione del presupposto di fatto posto in essere dal singolo contribuente, nei contorni quantitativi e qualitativi.

Ma, anche in materia tributaria, dette regole di comportamento scaturenti dal principio del buon andamento, di per sé, corrono il rischio di presentare una portata garantistica alquanto limitata e ristretta, soprattutto perché, se non confrontate con altre valutazioni, potrebbero spingere l'Amministrazione finanziaria a preferire percorsi di indagine virtualmente più lesivi dei diritti dei cittadini, ad es. privilegiando, a parità di costo e di risultato ipotizzato, strumenti più invasivi³⁴, ovvero, orientando le indagini verso specifici contribuenti³⁵ piuttosto che verso altri.

Tuttavia, dette preoccupazioni vanno mitigate dalla certezza che sia le scelte di rango legislativo sia le scelte di rango amministrativo relative alle limitazioni da apporre ai diritti di libertà, cesellati all'interno della nostra Carta Costituzionale quali diritti inviolabili, devono contemperarsi, anzi, adeguarsi ai criteri di proporzionalità³⁶ e neces-

33. Donde, l'osservazione secondo cui l'assunzione della capacità contributiva quale dato caratterizzante la funzione impositiva dell'amministrazione e, come interesse terzo rispetto a quelli perseguiti dagli uffici e dai contribuenti, dovrebbe rappresentare l'espressione dell'imparzialità e del buon andamento in ambito tributario, in tal senso A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, AA.VV., "Trattato di diritto tributario", diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, vol. II, p. 231.

34. Quali, gli accessi nei locali del contribuente, che, storicamente, sono ritenuti i mezzi più validi a disposizione degli uffici, sul punto cfr. A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1987, p. 284.

35. I quali, per via delle dimensioni dell'attività o per le peculiari modalità di conduzione della stessa, si ritiene possano evadere con maggiore frequenza e propensione.

36. Il principio di proporzionalità [sul tema, senza pretesa alcuna di esaustività: v. P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 77; G. CAVAZZONI, *Principi del "divieto di eccesso" e di "proporzionalità" nella giurisprudenza*

tributaria tedesca, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 331; D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. publ. comunit.*, 1993, p. 837; Id., *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1994, p. 139; A.M. SANDULLI, *La proporzionalità e la giurisprudenza dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 779; A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità, crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2007, II, p. 52; P. MARCHESOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in "Per una Costituzione europea", Padova, 2008, p. 237; sia consentito rinviare a L. STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'iva e principio di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.* 2012, fasc. 2, p. 35; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, (a cura di), Torino, 2012, p. 278 s. e ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti; G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità ue nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli"*, in *Riv. trim. di dir. trib.*, n. 2/2013, p. 373; A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Boll. trib.*, n. 3/2013, p. 572; G. LIGUGNANA, *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, n. 2/2011, p. 447, che pone l'accento sulla derivazione dall'ordinamento tedesco del principio in discorso, da cui ha tratto spunto la giurisprudenza comunitaria. Tra i diversi ordinamenti europei, è in Germania che si sarebbe sviluppata in modo più compiuto l'elaborazione di tale principio, dapprima nel solco del diritto di polizia e in riferimento alle limitazioni delle libertà civili, successivamente, a livello costituzionale e quindi, vincolante anche per il legislatore germanico. Al riguardo, osserva nitidamente A. GIOVANNINI, *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2012, p. 135, come adeguatezza, proporzionalità e necessità siano "criteri direttivi suscettibili di attraversare orizzontalmente il sistema, poiché radicati, anzitutto sul principio di ragionevolezza e dunque riconducibili agli artt. 97 e 3 comma 1, della Carta fondamentale, e anche, come si è scritto, ai principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo". Peraltro, nell'ambito dell'apprezzamento del fenomeno dell'integrazione giuridica europea si è di recente espressa la Cassazione, sez. tributaria, sentenza n. 8817/12 depositata il 1° giugno 2012, reperibile in Banca Dati Bigsuite.ipsoa.it. La Corte chiamata a pronunciarsi su una controversia attinente al recupero di aiuti di Stato dichiarati dalla Commissione incompatibili con il diritto dell'Unione, ha rilevato che "la stessa teoria dei controlimiti, che pure trovava ragionevoli giustificazioni negli anni 70-80 del secolo scorso, quando il processo di integrazione era nelle fasi iniziali, sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE — che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali — e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni europee, al punto che il conflitto tra diritto comunitario e diritto statale non sembra oggi più concepibile in uno spazio giuridico europeo veramente integrato". La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (18 dicembre 1997, causa C-286/94, C340/95, C 401/95, C-47/96) ha, invero, costantemente sottolineato che, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendono a preservare più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Verosimilmente, quindi, la Corte di giustizia UE è andata costruendo nel tempo un concetto di norma tributaria (sostanziale e procedimentale) eccedente rispetto allo scopo, "debordante" rispetto

alla funzione che è chiamata a svolgere. Sul tema, v. A. MONDINI, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in T. TASSANI (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, p. 98 ss.] del mezzo al fine, rappresenta, oggi, uno dei principi che, grazie alla frequenza di applicazione da parte della giurisprudenza comunitaria, si pone come uno dei principali parametri per valutare, nell'ordinamento, la razionalità e ragionevolezza del sacrificio imposto dall'azione dei pubblici poteri a diritti e interessi concorrenti. Si tratta di un principio che la Corte di Giustizia europea applica sempre più spesso, anche nel contenzioso avente ad oggetto norme tributarie comunitarie (quelle armonizzate) e norme tributarie nazionali che si pongono in conflitto con il TFUE. Le potenzialità che tale principio, nell'interpretazione che ne dà la Corte, assume non solo come criterio per determinare se regimi fiscali nazionali che derogano al diritto comunitario siano ammissibili in quanto adeguati e necessari allo scopo, ma anche come parametro di legittimità dei modelli di applicazione e di attuazione delle norme impositive (*in primis* quelle armonizzate, ma non solo) e quindi del procedimento tributario di attuazione dell'imposta, in particolar modo proprio nell'utilizzo dei moduli conoscitivi e di accertamento basati sulle presunzioni o sulle tipizzazioni legali. Esso, invero, essendo parametro di legittimità del modello normativo procedimentale, probabilmente, può configurarsi direttamente quale parametro di legittimità dell'azione dell'amministrazione finanziaria e dell'atto impositivo. Giova rammentare che si tratta di tematiche note alla dottrina e alla scienza rispettivamente costituzionalistica e amministrativistica, ma tendenzialmente ignorate, almeno in questi termini, dalla dottrina e dalla giurisprudenza tributaristica. Proprio dall'impulso che viene dalla giurisprudenza comunitaria e dalla circolazione che essa favorisce, tra le varie realtà nazionali, di diversi principi e di modelli di argomentazione/persuasione del discorso giuridico, l'approfondimento e lo studio di questi profili appare idoneo a permettere di ricostruire in termini (più) coerenti ed omogenei, all'interno dell'esperienza sia dell'ordinamento interno sia di quello comunitario, un principio generale applicabile anche al settore tributario. Soprattutto l'esistenza e la predicabilità di un sistema tributario come sistema giuridico in senso proprio (necessario per potere coordinare e valutare la coerenza dei mezzi con i fini) e la configurabilità, nel settore fiscale, di una discrezionalità, a monte del legislatore, e a valle dell'azione amministrativa, con conseguenze rilevanti anche sulla identificabilità degli spazi di tutela e garanzia del contribuente di fronte all'attuarsi ed allo svolgersi dei poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria. Senza ombra di dubbio, l'integrazione giuridica europea esercita, quindi, una profonda influenza sulla tutela del contribuente. Siffatta influenza prende corpo attraverso diversificati meccanismi. *In primis* esistono norme europee direttamente applicabili ai rapporti tributari, ma si intendono per norme anche i principi generali. Ai fini della elaborazione di tali principi risulta fondamentale il ruolo della giurisprudenza; la giurisdizione europea assume, dunque, rilievo sia in relazione alle azioni aventi ad oggetto gli atti delle istituzioni europee, sia in relazione alle azioni aventi ad oggetto la corretta applicazione del diritto europeo da parte degli Stati membri. Ricorrenti e significativi appaiono ormai, gli specifici interventi della Corte di Giustizia in materia tributaria, soprattutto mediante le procedure di infrazione e di rinvio pregiudiziale. Si rinviene poi, l'esistenza di autentici canali legislativi per l'afflusso dei principi generali del diritto europeo nell'ordinamento tributario italiano, quali: lo Statuto dei diritti del contribuente, nel quale mancano espressi rinvii, ma si rintracciano numerose tracce relative alle spinte europee; l'art. 111 Cost., con il quale, a seguito di legge di revisione costituzionale del 1999, è stato espressamente introdotto nel nostro ordinamento il giusto processo, evocando palesemente le garanzie della CEDU; l'art. 117, 1 co., Cost.,

sarietà. Più precisamente, è la stessa Costituzione, dapprima nell'art. 2, e poi, negli art.li 13, 14 e 15, a statuire che le restrizioni possono essere contemplate e adottate solo se assolutamente indispensabili al perseguimento di fini rilevanti sul piano costituzionale e solo nella misura corrispondente (proporzionale) allo scopo.

Tanto è suffragato, non a caso e in modo specifico, in riferimento all'azione amministrativa, proprio dalla interpretazione del principio di imparzialità³⁷, che la nostra Legge Fondamentale affianca a quello

che in occasione della riforma del Titolo V è stato riformulato, prevedendo che lo Stato e le Regioni, nell'esercizio delle loro potestà legislative, sono tenuti al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal diritto internazionale. Infine, soprattutto la legge n. 241/1990 (così come novellata dalla legge n. 15/2005) che contiene ora un esplicito rinvio ai principi del diritto comunitario (art. 1, 1 co.). Per i riferimenti essenziali al tema dei principi di rilievo europeo v.: L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano 2010; ID., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, p. III; ID., *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2012, n. 3; C. PINOTTI, *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, p. 181; con particolare riferimento agli aiuti di Stato fiscali v.: F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, p. 84; W.SCHON, *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Comm. Market Law Review*, 1999, vol.36, p. 911S.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 330; SOLER ROCH, *Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*, in *Quad. Fisc.*, 2006, p. 148; G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007; AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di L. SALVINI, Padova, 2007; AA.VV., *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. INGROSSO e G. TESAURO, Napoli, 2009. Per l'inquadramento teorico dei rapporti tra ordinamento comunitario e sistema tributario italiano v. M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995; C. SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2001, p. 13; C. CALIFANO, *Ordinamento tributario e ordinamento comunitario. Profili costituzionali*, pubbl. Corso di perf. in diritto tributario "A. Berliri", Bologna, 2000, p. 6.; A. AMATUCCI, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. UCKMAR, Padova, 2005, p. 1193; L. FERLAZZO NATOLI, *Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: dalla teoria dualistica alla teoria monistica?*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, 2006, p.323; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova 2008; G. INGRAO, *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 230; F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010 e bibliografie ivi indicate.

37. In questa direzione si veda anche G. GAFFURI, *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di VICTOR UCKMAR*, Vol. I, Padova, 1997, p. 539; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*,

del buon andamento.

Ciò comporta, pertanto, non solo di fare a meno di utilizzare gli strumenti che andrebbero a comprimere la sfera delle libertà del singolo cittadino, ma di prediligere quelli che, a parità di risultati prevedibilmente ritraibili, comportano il minore restringimento possibile dei diritti di libertà. In aderenza a tale scelta, dovrebbe poi, essere regolata l'intensità stessa di utilizzo dei poteri. Anche l'individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo dovrebbe conformarsi al criterio dell'imparzialità e svolgersi seguendo criteri oggettivi, prescelti dalla legge o prefissati in termini generali dall'Amministrazione medesima, che valutino sì, i possibili risultati in termini di gettito, ma anche l'opportunità di non nuocere talune categorie in favore di altre o alcuni contribuenti a vantaggio di altri.

Sarà, in definitiva, possibile affermare che anche in ambito tributario, il principio di imparzialità si riflette, oltre che nell'obbligo di motivazione³⁸, nel canone della completezza dell'istruttoria, la quale, anche in detta prospettiva, si attua mediante l'agire *cognita causa*, vale a dire, dopo aver acquisito gli elementi sufficienti per verificare la concreta capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo³⁹.

Milano, 1993, p. 229. Sull'operatività dei principi di necessarietà e proporzionalità anche i tema di indagini condotte dall'Amministrazione finanziaria, si v. A. AMATUCCI, *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 703, l'A. ne ricava giustamente un vincolo per l'Amministrazione finanziaria cui "è consentito incidere nella misura strettamente necessaria, in funzione della conoscenza del fatto, sulla sfera privata del contribuente e pertanto sul diritto del libero sviluppo della persona e della dignità umana".

38. Si rinvia a quanto segnalato da S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1978, I, p. 240.

39. In argomento ed in linea con le osservazioni rese *supra*, cfr. F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, relazione al Convegno internazionale su "L'accertamento tributario nella Comunità europea", tenutosi presso l'Università di Bologna il 17-18 settembre 1993, p. 11 del dattiloscritto; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, *op. cit.*, p. 228, nt. 10, allorché l'A. afferma che l'obbligo di acquisire il massimo numero di fatti, al fine di arrivare a ricostruire fedelmente la capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo, è uno strumento che denota il carattere imparziale dell'agire. Ciò è, peraltro, coerente con l'assunto (dallo stesso F. MOSCHETTI formulato, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del contribuente*, *op. cit.*, p. 74) secondo il quale il principio di imparzialità impone all'amministrazione di prendere in considerazione, in caso di accertamento, "non solo le circostanze sfavorevoli", ma anche tutte le circostanze favorevoli al contribuente". In verità, tale vincolo, che si manifesta nel momento di formazione dell'atto di accertamento, non può non presupporre che, a monte, l'amministrazione sia tenuta ad acquisire i dati e gli elementi necessari per avere una cognizione completa della realtà.

L'accertamento della capacità contributiva rappresenta, invero, il traguardo dell'amministrazione imparziale e, nello stesso tempo, della buona ed efficiente amministrazione, ed il suo raggiungimento viene salvaguardato dall'assunzione e dalla ponderazione degli elementi atti a consentire la fedele ricostruzione del presupposto di fatto posto in essere dal contribuente.

Per le ragioni anzidette, è possibile asserire che l'azione amministrativa, compresa quella degli uffici finanziari, sarebbe opportuno si ispirasse al principio generale del contraddittorio anticipato. Tuttavia, nella realtà, il percorso per giungere ad una affermazione positivizzata di detto principio che sia uniformemente e pacificamente riconosciuta dalla giurisprudenza nazionale, che pure incarna una rimarchevole funzione garantistica in relazione alle posizioni dei singoli, appare, senz'altro, ancora non del tutto agevole.

Nell'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria – finalizzati al perseguimento dell'interesse di rango costituzionale all'equo e generalizzato concorso alla spesa pubblica — vengono, quindi, coinvolte posizioni giuridiche che si identificano con i diritti di libertà riconosciuti nell'ordinamento costituzionale come inviolabili, delimitando la sfera di autentica intimità della persona dalla quale sono, in assoluto, respinte ingerenze non autorizzate da parte di privati e rispetto alla quale sono tollerati interventi rigorosamente circoscritti da parte della pubblica autorità. Anzi, è la stessa Carta Costituzionale che si premura di indicare quali siano le cautele che debbono assistere i diritti di libertà, prevedendo che sulle restrizioni adottabili si pronuncino, con funzioni ed effetti diversi, il parlamento e l'autorità giudiziaria. In questa ottica, l'art. 23 della Cost. rappresenta la classica garanzia di tutti i diritti di libertà coinvolti nella fase delle indagini tributarie, quale garanzia "interna" rispetto ai precetti costituzionali statuenti le predette libertà, diversamente dai principi *supra* menzionati (buon andamento e imparzialità, uguaglianza, o il canone del contraddittorio anticipato) che si pongono simmetricamente come garanzie "esterne", parimenti contenute in diverse disposizioni della Carta fondamentale.

Altrettanto degno di attenzione, nello svolgimento del segmento istruttorio del procedimento tributario, è il dovere di buona fede del contribuente che si configura, essenzialmente, come collaborazione alle indagini. In taluni casi siffatta collaborazione si inquadra nell'alveo

di specifiche disposizioni normative che impongono al contribuente di fornire chiarimenti, documenti, informazioni etc. Si tratta di previsioni assistite da sanzioni e preclusioni in ipotesi di inottemperanza. Il contegno del soggetto passivo, in tali casi, non può essere capzioso e dilatorio, dovendo egli corrispondere secondo correttezza alle richieste pervenutegli. Comunque, non sembra sostenibile immaginare di poter spingere il dovere di collaborazione del singolo sino ad identificarlo con un dovere di protezione dell'interesse amministrativo, così degradando, tanto il diritto costituzionale di difesa, quanto le garanzie offerte dal principio di legalità.

Difatti, risulta evidente che la collaborazione, in detta fase, corrisponde, invero, ad una situazione di soggezione per il contribuente e sembra non essere immediatamente riferibile a quegli obblighi di collaborazione "attiva" (che civilisticamente si definirebbero "di protezione"), espressione del più generale dovere di buona fede oggettiva⁴⁰. Giova, tuttavia, rimarcare che, in ogni caso, sussiste una possibile bidirezionalità della buona fede, nel senso che quest'ultima, considerata *a latere debitoris*, può anche contribuire a costruire su nuove basi la certezza nei rapporti tra amministrazione e contribuente⁴¹. Della correttezza del contribuente potrebbe avvalersi anche l'Amministrazione, posta la reciprocità del dovere di buona fede e la configurabilità di un affidamento dello Stato⁴², per cui la natura pubblica del soggetto

40. Così, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 25 e p. 41, ove si legge che l'istruttoria tributaria appare retta dal principio inquisitorio. In tale quadro, anche gli spazi concessi dalla legge per prospettare deduzioni, osservazioni e rilievi appaiono come un minimo concesso ad un soggetto obbligato a collaborare, piuttosto che l'espressione piena di un diritto a partecipare. Sulle diverse logiche della partecipazione del contribuente, anche per gli ampi richiami bibliografici, cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 143.

41. Così, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 340.

42. Tale configurabilità è riconosciuta in dottrina, P. AGOSTINELLI, *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d'ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. min. 5 agosto 1998, n. 1998/S*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 696 e part. P. 742; l'A. qualifica come scorretto il comportamento del privato che abbia ingenerato con la sua condotta in capo al soggetto pubblico la sicurezza della riscossione delle somme illegittimamente pretese ed ipotizza il conseguente risarcimento del dispendio delle energie burocratiche inutilmente spese nelle procedure di riscossione o di rimborso. Il richiamo all'affidamento dell'amministrazione si rinviene anche in F. BATISTONI FERRARA, *Dichiarazione tributaria, ritrattabilità e rilevanza degli errori*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, p. 804 e in M. NUSSI, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in *Boll. trib.*, 1998, p. 204, ove si esclude che

che confida nell'altrui condotta non esclude, di per sé, la possibile tutelabilità dell'aspettativa.⁴³

Le norme di garanzia servono ad indicare proprio la strada di quella leale e paritetica contrapposizione argomentativa di parti che giocano e costruttivamente si confrontano, in termini di *compliance*, prima nel procedimento e, solo eventualmente nel processo, assistite dal principio della parità delle armi, permeando l'intero sistema del carattere dell'equità.

Invero, oggi, un'azione più efficace di contrasto ai fenomeni legati all'evasione e all'elusione fiscale non può venire da un aumento degli oneri amministrativi a carico del contribuente, già notevolmente elevati nel nostro Paese. Occorre, piuttosto, mirare ad una semplificazione degli adempimenti e ad una riduzione dei costi della *compliance* stessa. Un maggiore sfruttamento delle tecnologie più avanzate favorirebbe l'acquisizione di informazioni rilevanti ai fini della effettuazione di controlli mirati da parte dell'Amministrazione finanziaria e potrebbe stimolare un incremento dell'adempimento spontaneo.

Accanto ai citati costi di *compliance* di tipo amministrativo vi sono quelli indiretti connessi al grado di incertezza delle normative fiscali. Quest'ultima, rendendo più onerosa l'assunzione di rischi, finisce per complicare la pianificazione aziendale, incidendo negativamente sulla competitività e la crescita.

Per questi motivi, un'azione che incida in modo sistematico sui rapporti tra fisco e contribuente nel nostro Paese è inquadrabile fra le riforme strutturali di maggiore pregnanza.

L'intervento, peraltro, delineato nella legge delega per la riforma del sistema fiscale, recentemente approvata dal Parlamento, può atte-

esso possa fondarsi sulla semplice presentazione della dichiarazione, con la conseguenza che la tutela dell'affidamento dell'amministrazione non potrebbe costituire limite alla rettificabilità a favore del contribuente.

43. Interessanti sul tema, talune pronunce della CGCE in merito alla limitazione degli effetti nel tempo delle pronunce della Corte di Giustizia: cfr. CGCE, 11 agosto 1995, in cause riunite C-367/93 – C-377/93 *Roeders e a.* Per un'ampia analisi di tali profili, nella prospettiva di un'indagine sistematica sull'indebito comunitario, cfr. R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, p. 217. L'argomento dell'affidamento degli Stati membri si è riproposto altresì nel dibattito a proposito della compatibilità dell'Irap con il diritto comunitario. Possono leggersi, in proposito, le conclusioni dell'Avv. Generale Stix-Hackl, presentate il 14 marzo 2006, in causa C-475/03. Cfr. anche e autorevolmente, R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, p. 535.

nuare la percezione di un modello ostile all'attività economica, soggetto a instabilità e complessità dei tributi e ad uno scarso rispetto dei diritti del contribuente.

Appare opportuno, quindi, in questa sede, segnalare la strategia d'intervento, già indicata nella legge n. 212 del 2000 (non a caso richiamata nel primo articolo della legge delega in discorso), che ora ispira questa proposta di riforma tributaria e che consiste nella integrazione dell'approccio tradizionale "autoritario", che gestisce tributi e non persone, con un approccio "rispettoso", che valorizzi i contribuenti come soggetti da assistere nell'assolvimento degli obblighi tributari.

Secondo tale impostazione, alla repressione va affiancata la prevenzione⁴⁴ il cui presupposto è dato da una minore complessità.

Tali ultime considerazioni, in tema di revisione dei rapporti tra Amministrazione fiscale e contribuenti, sono da alcuni anni oggetto di dibattito in ambito internazionale⁴⁵, la cui più recente evoluzione ha prodotto considerevoli sviluppi confluiti, dapprima nel 2008⁴⁶, nella

44. L. P. Feld e B. S. Frey (2003), *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, OECD Papers, vol. 3, n. 10 (Special Issue on Taxation), Parigi; F. Van Driessche, *Creating Taxpayer Awareness: Corporate Social Responsibility and the Forums for Taxpayer-Tax Administration Dialogue*, s.d.

45. Per un inquadramento storico del rapporto pubblicistico in materia fiscale, si vedano: Camera dei Deputati, Discussioni, seduta del 7 dicembre 1950; Cfr. Pedone, A., *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, 1979, Bologna, p. 102; M. Daunton, *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation. 1815-1914*, 2001, Cambridge; R. Dominici, e G. Marongiu, *La giustizia tributaria dalla fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in G. Paleologo, (a cura di), *La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale*, 2005, Milano, p. 7-26.

46. "Study into the role of tax intermediaries" emanato dall'OCSE nel 2008 (negli anni anteriori erano stati rilasciati dalla stessa OCSE dei "working papers", che possono essere considerati dei documenti intermedi e di avvicinamento alla versione definitiva del concetto di ER così come rappresentato nel "Study into the role of tax intermediaries"). Il documento in parola non fornisce una definizione di ER, ma ne definisce i tratti fondamentali. Volendo, comunque, individuare una definizione si può fare riferimento a quanto stabilito dall'IFA nel documento denominato "Initiative on the Enhanced Relationship", Version 3.3 del 31 maggio 2012, che inquadra con il termine ER "una relazione istituzionale specificamente definita, basata su intenzioni mutualmente espresse e non su regole dettagliate, a cui i contribuenti e le autorità fiscali accedono volontariamente andando oltre le loro obbligazioni legali di base, la suddetta relazione si basa su una conoscenza reciproca, rispetto e cooperazione fattiva, e ha quale scopo la gestione delle norme fiscali applicabili all'attività aziendale dei contribuenti nella maniera più efficiente e tempestiva possibile, assumendo una comunicazione riguardante le informazioni fiscalmente rilevanti (incluse le posizioni prese) che sia completa, tempestiva e reciproca e che porti ad un valutazione del corretto ammontare di imposte tenendo in considerazione la ratio e lo scopo della normativa fiscale (invece di tenere in considerazione solo l'interpretazione letterale della

elaborazione da parte dell'OCSE, di un documento teso a sollecitare gli Stati a spostarsi da una logica conflittuale (“*basic relationship*”) verso una logica caratterizzata da collaborazione e reciproca fiducia (“*enhanced relationship*”) e, successivamente nel 2013⁴⁷, nell'aggiornamento delle sue raccomandazioni, mediante il lancio di una nuova e forte idea legata all'adempimento collaborativo (“*co-operative compliance*”). In tale contesto, assumono rilevanza centrale i modelli interni di controllo e gestione del rischio fiscale da parte delle imprese (“*Tax control accountability*”), la cui evoluzione sarà essenziale ai fini del raggiungimento di opportuni livelli di trasparenza, nonché *accountability*. Siffatti modelli, ove comunicati e concordati direttamente con l'Amministrazione finanziaria, potranno rendere fattibile un'analisi più accurata del rischio fiscale dei diversi contribuenti e, conseguentemente, una più efficace pianificazione dei controlli.

Detti percorsi di crescita affermatasi sul piano internazionale in termini di trasparenza, comunicazione, prevenzione e quindi di lotta all'elusione e all'evasione hanno generato, anche all'interno degli

norma) rispettando gli obblighi e i diritti di entrambe le parti da un punto di vista procedurale nel caso di disaccordo sul corretto ammontare di imposte dovute”.

47. “*Co-operative Compliance: A Framework*” in cui sono rappresentate le evoluzioni del concetto di ER. Un primo e fondamentale punto riguarda la denominazione di tale regime: non si parla più, infatti, di ER ma di *Cooperative Compliance* (anche “CC”). Questo concetto differisce rispetto a quello di ER solo per questioni meramente stilistiche. Viene, infatti, confermata la validità e attualità dei *five key pillars* e dell'impianto concettuale complessivo. Tuttavia, il nome ER (che potrebbe essere tradotto in italiano con “relazione rafforzata”) ha generato preoccupazioni tra alcuni operatori internazionali per quanto riguarda l'uguaglianza di tutti i contribuenti di fronte alla legge. Difatti, se chi aderisce ad un programma di ER entra in una relazione rafforzata (ma che potrebbe essere anche letta come privilegiata) con le Autorità Fiscali, allora tutti gli altri che non vi aderiscono avrebbero una relazione che potrebbe essere definita ordinaria. Tale situazione porrebbe le due categorie di contribuenti su posizioni differenti di fronte alla legge. Ciò è assolutamente non desiderabile e non rispetta lo spirito dell'intervento dell'OCSE. Inoltre, l'OCSE ritiene che i contribuenti, al fine di ottenere il necessario livello di comunicazione e trasparenza con le autorità fiscali, debbano essere dotati di un sistema di controlli interni che assicuri la presentazione di dichiarazioni fiscali accurate e, soprattutto, consenta di portare prontamente a conoscenza delle autorità fiscali eventuali transazioni o posizioni prese che possano generare incertezze relativamente al loro trattamento fiscale. Questo sistema di controlli interno viene definito *Tax Control Framework* anche “TCF”). Una strategia di *risk management* che includendo anche l'ambito fiscale, consentirà alle imprese di operare quali buoni contribuenti, nonché identificare e gestire in maniera effettiva i loro rischi fiscali. Contribuenti e amministrazione finanziaria devono essere consapevoli che avere il controllo del rischio fiscale, avere cioè un TCF, significa avere il controllo delle conseguenze fiscali di tutti i processi e le transazioni poste in essere dai contribuenti.

equilibri domestici di natura tributaria, significative ricadute assimilabili a tre filoni, su cui le istituzioni italiane si stanno muovendo, a livello sia legislativo, sia amministrativo, sia regolamentare.

Il primo filone, di natura legislativa, riguarda il già citato Disegno di Legge contenente la: “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” (L. n. 23/2014). L’articolo 6, commi da 1 a 3, dispone che il Governo verrà delegato all’introduzione, mediante l’emanazione di appositi decreti legislativi, di un regime di cooperazione rafforzata riservato ai grandi contribuenti e di incentivi, sotto forma di minori adempimenti e di riduzioni delle eventuali sanzioni, in favore dei contribuenti che intendano partecipare a questo regime.

Il secondo filone, che potrebbe definirsi amministrativo, può essere identificato nell’ormai concluso progetto pilota lanciato dall’Agenzia delle Entrate nel giugno 2013, denominato “Regime di adempimento collaborativo” che si basa sulle indicazioni fornite in sede OCSE in materia di CC. A detto progetto erano stati invitati tutti i grandi contribuenti che avessero adottato un modello di organizzazione e di gestione di cui al d.lgs. 231/2001, oppure, un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (c.d. Tax Control Framework). Il progetto, avanguardista ma realistico, ha contemplato due fasi di coinvolgimento delle imprese aderenti; nella prima (che ha avuto termine entro aprile 2014) sono stati previsti una serie di tavoli tecnici finalizzati ad analizzare alcuni aspetti specificamente afferenti al regime di CC ed a valutare i possibili benefici applicabili ai contribuenti. La seconda fase, che coinvolgerà un numero più elevato di contribuenti, sarà tesa alla sperimentazione delle soluzioni individuate durante i tavoli tecnici. Tale sperimentazione dovrebbe essere, quindi, propedeutica ad un’applicazione generalizzata, sempre su base volontaria e in maniera continuativa (peraltro, sembra necessario sottolineare che, proprio in questo ultimo aspetto risiederebbe la maggiore innovatività), del regime di CC. Questo è vero per un verso, ma, per altro verso, un limite di siffatta operazione di compliance è costituito dall’essere essa diretta solo ai cosiddetti grandi contribuenti, lasciando prive di attenzione le altre diverse fasce di potenziali contribuenti altrettanto interessati a partecipare alla “missione” in parola (di ciò si tratterà nel quarto capitolo del testo).

L’ultimo filone, di natura regolamentare, è riconducibile alle atti-

vità svolte della Banca d'Italia, applicabili a banche ed intermediari finanziari. Quest'ultima, con il 15° aggiornamento alla Circolare n. 263 del 27 settembre 2006, ha stabilito, per le banche, l'introduzione obbligatoria di un sistema di controlli interni che comprendano anche il "presidio del rischio di non conformità alle normative di natura fiscale". Secondo tale documento il presidio del rischio fiscale deve prevedere "almeno: (i) la definizione di procedure volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale; (ii) la verifica dell'adeguatezza di tali procedure e della loro idoneità a realizzare effettivamente l'obiettivo di prevenire il rischio di non conformità". Tali sistemi di controllo interno, compresi quelli afferenti al rischio fiscale, dovranno essere predisposti entro il 1° luglio 2014. Tuttavia, la stessa Banca d'Italia ha già richiesto alle aziende di credito una relazione recante una autocertificazione della situazione attuale dei propri sistemi di controllo interno rispetto alle citate previsioni (*gap analysis*), entro il 31 dicembre 2013⁴⁸.

Certamente, tutto ciò implicherà, *in primis*, un diverso atteggiamento da parte dei contribuenti coinvolti e delle autorità fiscali. Andranno, invero, abbandonati quegli atteggiamenti di diffidenza e litigiosità tradizionalmente ricorrenti nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, improntando, piuttosto, questi ultimi prevalentemente alla fiducia e alla leale trasparenza, nonché ad una efficace comunicazione prolifica di apprezzabili risultati in termini di giusta applicazione delle regole che caratterizzano il fitto e troppo mutevole ordito normativo dei tributi.

48. Si veda il Bollettino di Vigilanza, n. 7, luglio 2013.

Confronto tra autorità e libertà: il delinarsi dell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria

SOMMARIO: 1.1. La rilevanza della collaborazione presuntiva nei rapporti Fisco-contribuente, 45 – 1.2. I principi di efficienza, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa quali regole giuridiche nell'ambito dei singoli procedimenti conoscitivi tributari e come limiti di legittimità nella scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo, 72 – 1.3. Carattere discrezionale dell'azione conoscitiva svolta dall'Amministrazione finanziaria tra limiti scaturenti dai principi generali dell'ordinamento e situazioni giuridiche dei soggetti privati sottoposti a indagini tributarie, 85 – 1.4. I vizi provocati da anomalie del procedimento amministrativo tributario: atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività d'indagine, 97 – 1.5. La rilevanza pratica dei principi generali dell'ordinamento nell'azione amministrativa di controllo e conoscenza: il principio di proporzionalità quale argine nella individuazione dei poteri azionabili in concreto, 117 – 1.6. Le nuove garanzie europee tese alla demarcazione del confine della inviolabilità delle libertà fondamentali della persona nelle indagini tributarie, 125.

1.1. La rilevanza della collaborazione presuntiva nei rapporti Fisco-contribuente

In una ipotetica graduazione delle numerose questioni che appartengono agli studi di diritto tributario, il tema dell'accertamento ha sempre ricoperto una posizione centralizzante, tale da far sì che ogni altro tema apparisse quasi subalterno, o solo strumentale¹.

1. Si rinvia, in proposito, alle ricostruzioni storiche elaborate da S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. (disc. priv.-sez. comm.)*, vol. I, 1987 e da A. FANTOZZI, (voce) *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, vol., 1988, ove ampi riferimenti alla dottrina più risalente.

Le motivazioni di tale centralità riconosciuta, nel corso del tempo, dalla dottrina all'atto di accertamento sono diverse e variegata. Si sono portate avanti spiegazioni di ordine costituzionale, processuale e storico, tutte profondamente indagate, sulle quali, pertanto, non ci si soffermerà².

Indubbiamente, il baricentro dell'attenzione degli studiosi si è tradizionalmente stabilizzato più sull'atto di accertamento tributario³, quale provvedimento atto a realizzare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, e sulla sua rilevanza o meno ai fini del delinearsi dell'obbligazione tributaria⁴, che non sull'attività di accertamento, intesa anche come attività di controllo sulle operazioni svolte dal contribuente diversamente configurate.

La ricostruzione del procedimento impositivo che in passato è stata effettuata dagli studiosi della materia era orientata nel senso di considerarlo come procedimento unico e unitario, sostanzialmente diretto all'accertamento del tributo, all'interno del quale si collocavano tutte le altre fasi, articolate tra di loro e, ritenute, pertanto, subalterne, prodromiche nonché strumentali alla produzione dell'atto impositivo⁵.

2. Sul tema autorevolmente, S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, op. cit., p. 30 s.; A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1994, p. 13 ss.

3. Per approfondimenti sulle nozioni di atto amministrativo e di attività amministrativa si vedano: E. CASETTA, *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, p. 293 s.; ID., voce *Attività amministrativa*, in *Dig. (disc. pubbl.)*, vol. I, 1987 e voce *Provvedimento e atto amministrativo*, ivi, vol. XII, 1997; F. G. SCOCA, voce *Attività amministrativa*, in *Enc. dir. (agg.)*, vol. VI, 2002, p. 75; nonché, tra i contributi manualistici, E. CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, seconda edizione, Padova, 1983, p. 275 s., e la parte IV (*Attività amministrativa*, a cura di G. PERICU) di AA.VV., *Diritto Amministrativo*, vol. II, terza edizione, Bologna, 2001, p. 1213 s.

4. Al riguardo si vedano: S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, op. cit., p. 2 s.; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 29 s. e *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 117 s.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, op. cit., p. 1 s.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari del contribuente*, Milano, 2010, p. 7 s.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2011; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

5. Le fasi, in successione, si riferiscono al verificarsi del presupposto di fatto del tributo e alla rappresentazione che ne viene offerta dal contribuente in sede di dichiarazione, quindi alla seguente attività amministrativa di controllo della dichiarazione, sino a giungere, all'emissione dell'avviso di accertamento e – secondo alcuni più risalenti studi – anche oltre, ricomprendendovi, altresì, le ulteriori fasi della liquidazione e della riscossione. Per un'analisi critica delle impostazioni anzidette si vedano le opere di S. LA ROSA, da ultimo

Su tale interpretazione è andata attestandosi, in larga parte e per lungo tempo, la stessa giurisprudenza, rilevando, a tale riguardo, le numerose pronunce emesse in relazione a questioni di rilievo non secondario, come ad es., quelle concernenti la tutela giurisdizionale e l'accesso ai documenti del procedimento nella fase antecedente all'emissione dell'atto di accertamento.⁶

citare, p. 36 s.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 38 s.

6. Delle posizioni sostenute dalla giurisprudenza sul tema si discorrerà diffusamente nel prosieguo del lavoro, in particolare nell'ambito del cap. II. Giova, in ogni caso, anticipare che i giudici amministrativi di prime cure hanno riconosciuto come sussistenti le ragioni di tutela delle posizioni soggettive incise dal provvedimento di autorizzazione a effettuare indagini bancarie ai fini fiscali. Rispetto all'accertamento, di riflesso, è stata esclusa la natura preparatoria dell'atto istruttorio in questione, giustificando così, sul piano interpretativo, l'inapplicabilità del motivo di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi previsto dall'art. 24, ultimo comma, della legge n. 241/1990 (nella sua formulazione precedente alle modificazioni e integrazioni introdotte dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15). Esclusione riguardante, appunto, gli atti preparatori rispetto ai provvedimenti indicati nell'art. 13 della medesima legge, tra i quali sarebbero annoverabili anche gli atti del procedimento tributario [Cfr. t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, in *Fisconline*, in cui, dopo aver negato all'autorizzazione ad effettuare indagini bancarie natura di atto interno al procedimento tributario, si afferma che tale autorizzazione « si appalesa quindi come un atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento... e come tale acquista un immediato rilievo esterno, in quanto dotato di autonomia efficace lesiva di dette posizioni ». In senso conforme, cfr. t.a.r. Lazio, sez. II, sent. 9 maggio 1995, n. 819. Cfr., anche, t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, reperibili in *Fisconline*., ove viene puntualizzato che « l'autorizzazione alle verifiche bancarie... comporta pur sempre l'acquisizione di atti, dati ed elementi, che una volta nella disponibilità degli organi verificatori competenti, ben potrebbero, pure in via di fatto, essere utilizzati anche per finalità diverse dall'accertamento fiscale; si consideri, inoltre che sovente è ritenuta anche in punto di diritto, l'ammissibilità dell'utilizzazione di documentazione bancaria in procedimenti diversi da quelli nei quali è avvenuta l'acquisizione (cfr. Cass sez. I, 5 maggio 1991, n. 4980) »]. Di contrario parere, invece, si è mostrato il Consiglio di Stato che pronunciandosi, in sede di appello, sulla medesima questione ha concluso per « l'esclusione del diritto di accesso all'autorizzazione a effettuare indagini bancarie, giacché questa presenta i caratteri di un atto preparatorio non suscettibile, pertanto, di autonomia impugnazione » [cfr. Cfr. Cons. St., sez. IV, sent. 19 aprile 1995, n. 264, in *Fisconline*, in cui si afferma che l'autorizzazione in questione appartiene agli atti istruttori, quali le verifiche, gli accessi, le ispezioni, le ricerche, ecc, che si inseriscono, tipicamente, nell'ambito di un *sub*procedimento interno culminante, infine, nel definitivo accertamento tributario, costituente il provvedimento impugnabile. Solo in questo momento specifica il Consiglio di Stato – « scompare la limitazione oggettiva all'accesso e il contribuente può ottenere copia dell'assenso per controllarne la legittimità e sindacarne in via derivativa l'atto di accertamento »]. La questione, successivamente alle pronunce del Consiglio di Stato (e dopo che anche l'orientamento dei t.a.r. si è adeguato a quelle sentenze [Cfr., per tutte, t.a.r. Piemonte, sez. I, sent. 9 aprile 1998, n. 234, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, secondo cui l'esclusione del diritto di visione degli atti (relativi ai procedimenti

tributari sarebbe specificamente voluta dal legislatore della 241/1990 « all'evidente scopo di contemperare le esigenze di segretezza e celerità dell'azione accertativa con quelle di correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa in genere »] con spiegazioni (non ricollegabili neppure a norme di principio specifiche della materia tributaria) tutt'altro che condivisibili, specie se lette alla luce dei principi sanciti dalla Statuto dei diritti del contribuente) è approdata alle Commissioni tributarie. Delle posizioni sostenute dalla giurisprudenza sul tema si discorrerà diffusamente nel prosieguo del lavoro, in particolare nell'ambito del cap. II. Giova, in ogni caso, anticipare che i giudici amministrativi di prime cure hanno riconosciuto come sussistenti le ragioni di tutela delle posizioni soggettive incise dal provvedimento di autorizzazione a effettuare indagini bancarie ai fini fiscali. Rispetto all'accertamento, di riflesso, è stata esclusa la natura preparatoria dell'atto istruttorio in questione, giustificando così, sul piano interpretativo, l'inapplicabilità del motivo di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi previsto dall'art. 24, ultimo comma, della legge n. 241/1990 (nella sua formulazione precedente alle modificazioni e integrazioni introdotte dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15). Esclusione riguardante, appunto, gli atti preparatori rispetto ai provvedimenti indicati nell'art. 13 della medesima legge, tra i quali sarebbero annoverabili anche gli atti del procedimento tributario [Cfr. t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, in *Fisconline*, in cui, dopo aver negato all'autorizzazione ad effettuare indagini bancarie natura di atto interno al procedimento tributario, si afferma che tale autorizzazione « si appalesa quindi come un atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento... e come tale acquista un immediato rilievo esterno, in quanto dotato di autonoma efficacia lesiva di dette posizioni ». In senso conforme, cfr. t.a.r. Lazio, sez. II, sent. 9 maggio 1995, n. 819. Cfr., anche, t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, reperibili in *fisconline*., ove viene puntualizzato che « l'autorizzazione alle verifiche bancarie... comporta pur sempre l'acquisizione di atti, dati ed elementi, che una volta nella disponibilità degli organi verificatori competenti, ben potrebbero, pure in via di fatto, essere utilizzati anche per finalità diverse dall'accertamento fiscale; si consideri, inoltre che sovente è ritenuta anche in punto di diritto, l'ammissibilità dell'utilizzazione di documentazione bancaria in procedimenti diversi da quelli nei quali è avvenuta l'acquisizione (cfr. Cass sez. I, 5 maggio 1991, n. 4980) »]. Di contrario parere, invece, si è mostrato il Consiglio di Stato che pronunciandosi, in sede di appello, sulla medesima questione ha concluso per l'esclusione del diritto di accesso all'autorizzazione a effettuare indagini bancarie, giacché questa presenta i caratteri di un atto preparatorio non suscettibile, pertanto, di autonoma impugnazione [cfr. Cfr. Cons. St., sez. IV, sent. 19 aprile 1995, n. 264, in *fisconline*, in cui si afferma che l'autorizzazione in questione appartiene agli atti istruttori, quali le verifiche, gli accessi, le ispezioni, le ricerche, ecc, che si inseriscono, tipicamente, nell'ambito di un *subprocedimento* interno culminante, infine, nel definitivo accertamento tributario, costituente il provvedimento impugnabile. Solo in questo momento specifica il Consiglio di Stato – “scompare la limitazione oggettiva all'accesso e il contribuente può ottenere copia dell'assenso per controllarne la legittimità e sindacarne in via derivativa l'atto di accertamento”]. La questione, successivamente alle pronunce del Consiglio di Stato (e dopo che anche l'orientamento dei t.a.r. si è adeguato a quelle sentenze [Cfr., per tutte, t.a.r. Piemonte, sez. I, sent. 9 aprile 1998, n. 234, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA, secondo cui l'esclusione del diritto di visione degli atti relativi ai procedimenti tributari sarebbe specificamente voluta dal legislatore della 241/1990 « all'evidente scopo di contemperare le esigenze di segretezza e celerità dell'azione accertativa con quelle di correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa in genere »] con spiegazioni (non ricollegabili neppure a

Le problematiche connesse al procedimento tributario e al ruolo tradizionale e centrale dell'attività di accertamento sono mutate per effetto dei cambiamenti che il sistema impositivo ha subito a partire dalla seconda metà del secolo scorso, laddove, mediante gli interventi legislativi di riforma degli anni settanta⁷, si è abbandonata la rigidità del sistema impositivo, delineandosi un modello di accertamento dei tributi di tipo partecipativo.

La riforma a cui è legata l'introduzione della «fiscalità di massa» ha previsto nuove discipline tributarie sostanziali e processuali, che, concretandosi nelle regole di autodeterminazione delle imposte e di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, secondo il principio della c.d. «autotassazione», hanno dato un forte impulso alla partecipazione del privato al procedimento tributario, e, allo stesso tempo, hanno attribuito agli uffici amministrativi tributari poteri autoritativi di controllo più ampi⁸.

Fra i principali obiettivi vi era l'assoggettamento dei contribuenti alla tassazione del reddito effettivo, in base al modello impositivo in cui tutti partecipano al finanziamento delle spese pubbliche, in forza della propria capacità contributiva.

Il nuovo modello di autotassazione⁹, basato sulla responsabilizza-

norme di principio specifiche della materia tributaria) tutt'altro che condivisibili, specie se lette alla luce dei principi sanciti dalla Statuto dei diritti del contribuente) è approdata alle Commissioni tributarie. Ed è interessante notare come l'atteggiamento di queste ultime si sia rivelato tutt'altro che conforme alle posizioni raggiunte dalla giurisprudenza amministrativa (lasciando persino intravedere un'ipotesi di congenito difetto di motivazione dei provvedimenti autorizzativi di indagini bancarie, qualora non sia consentito al contribuente di conoscere gli atti interni richiamati *per relationem* sui quali i medesimi provvedimenti si basano [Cfr. Comm. trib. prov. Milano, sez. XVII, sent. 17 ottobre 2000, n. 228, in Banca Dati BIG Suite, IPSOA, secondo cui "l'autorizzazione agli accertamenti bancari si appalesa come atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento e come tale acquista particolare rilievo in quanto dotato di autonoma efficacia lesiva di dette posizioni »]). La distinzione dei piani di tutela giurisdizionali (prima e dopo l'avviso di accertamento) resta pertanto affidata alla sensibilità della giurisprudenza, la quale per ora – stenta ancora a riconoscere autonoma tutelabilità alle posizioni soggettive incise dall'attività istruttoria.

7. La legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria* dava concretamente l'avvio alla prima, vera e profonda riforma tributaria del nostro Paese. G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972.

8. In tal senso, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 10/2008, p. 807.

9. Introdotto dall'art. 17 della legge 2 dicembre 1975, n. 576, *Disposizioni in materia di*

zione e quindi collaborazione dei contribuenti alla determinazione delle imposte, ha provocato un decisivo cambiamento nel sistema dei tributi, per cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria non è stata più diretta esclusivamente al recupero del gettito ma si è estesa alla conoscenza e al controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti. Con il nuovo sistema, la funzione istruttoria ha assunto un ruolo principale, differente rispetto al passato, e l'accertamento tributario, da momento inevitabile del procedimento d'imposizione, è divenuto fase solo eventuale e patologica dello stesso.

A partire da questo periodo sono presi in considerazione gli innumerevoli aspetti e le differenti fasi del procedimento tributario, come quella dell'istruttoria e quella della riscossione dei tributi, che in precedenza erano state trascurate anche dalla dottrina, e, pur ammettendo l'esistenza di nessi giuridici rilevanti tra le diverse fasi del procedimento impositivo¹⁰, si riconosce, in definitiva, la loro autonomia funzionale rispetto all'attività di realizzazione della pretesa fiscale.

Si assiste progressivamente all'intensificarsi dei controlli fiscali e delle operazioni di reperimento dei dati, propri della fase istruttoria, muovendo così l'attenzione degli studiosi del diritto tributario verso gli svariati momenti in cui si estrinseca l'intera attività amministrativa d'imposizione.

L'importanza riconosciuta a questa fase del procedimento tributario è frutto di un orientamento legislativo e dottrinale che non considera il fenomeno impositivo come momento esclusivamente patologico e coercitivo nell'attuazione dei tributi, ma, contrariamente, tende a potenziare la responsabilizzazione e, in particolare, la partecipazione e la collaborazione dei contribuenti.

L'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo, nei quali si sostanzia l'istruttoria tributaria, muovendosi in maniera autonoma e distinta, non costituisce attività per forza di cose propedeutica all'accertamento del tributo e, dunque, interna « ad un procedimento amministrativo che non sempre si conclude con un vero e proprio atto autoritativo »¹¹.

imposte sui redditi e sulle successioni.

10. Cfr., S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, op. cit., p. 39 e ss., l'Autore intende un'autonomia funzionale relativa e non assoluta, in ragione del collegamento giuridico tra le diverse attività.

11. In tal senso, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir e prat.*

Nel momento in cui si riconosce l'inadeguatezza della struttura dell'obbligazione tributaria¹² a considerare il fenomeno impositivo nella pienezza dei rapporti giuridici tra Fisco e contribuenti, in un contesto in cui i meccanismi impositivi appaiono più articolati e numerosi¹³, si predilige uno schema di attuazione dei tributi di tipo procedimentale¹⁴, un modello che comprende al suo interno il complesso di attività in cui si articola l'azione dell'Amministrazione finanziaria, che ottiene l'effetto finale e realizza la propria pretesa impositiva attraverso una

trib., 3/2011, I, p. 467; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 813 «le indagini tributarie (...) non rappresentano un necessario antecedente procedimentale all'accertamento del tributo».

12. Con l'affermarsi della concezione procedimentale dell'esercizio della potestà impositiva si supera il dualismo tra la teoria dichiarativa e quella costitutiva, che per lungo tempo ponevano al centro dei dibattiti dottrinali il rapporto tributario, e l'esigenza di individuare il momento in cui nasceva l'obbligazione tributaria.

13. Si prende atto che le modalità di attuazione della potestà di imposizione erano diventate più articolate, Cfr., L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 216. In proposito, L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, op. cit., p.79 e ss..

14. Su questo tema, il primo studio che precede la riforma degli anni settanta è riconducibile a F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, l'Autore ritiene che il procedimento sia lo strumento che collega i momenti giuridici che sono connessi ad una stessa vicenda impositiva. Tra le numerose opere, G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, p. 264; ID., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 169, scriveva che il procedimento rappresenta il modello più adatto «per coordinare, indirizzare verso un certo fine pubblico, le molteplici attività che provengono da soggetti diversi, ma attività tutte coordinate all'esercizio di una funzione fondamentale». Dello stesso Autore, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 620; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 433. Il procedimento tributario è inteso quale complesso di attività dell'azione impositiva, vedere, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 125 e ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 217, secondo l'Autore il procedimento indica il nesso teologico che lega i vari atti propri dell'attività accertatrice. P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul «procedimento tributario» dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, p. 44; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010; ID., *La disciplina del procedimento nello Statuto*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, op. cit., p. 215; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 803, L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012.

serie coordinata di atti endo — procedimentali. Data la complessità del nuovo sistema, si comprende, inoltre, che le molteplici modalità di esercizio della potestà tributaria non potevano esaurirsi nella sola costituzione dell'obbligazione tributaria, esprimendosi, piuttosto, in più potestà, quali, quella di indirizzo, di controllo, sanzionatoria e di riscossione¹⁵.

Si esclude, inoltre, l'esistenza di un rapporto di necessaria subordinazione dell'atto conoscitivo e di controllo al provvedimento conclusivo, riconoscendo che tra le diverse attività del procedimento tributario viene a generarsi, in ragione del fine comune, un nesso di funzionalità¹⁶. Pertanto, nell'esercizio dei poteri istruttori, ogni singolo atto confluisce funzionalmente nell'eventuale atto impositivo di accertamento.

15. Cfr., A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in *Il diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, IV ed., 2012, p. 354. Autorevole dottrina (S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, op. cit., p. 41) ha distinto l'attività amministrativa tributaria in cinque aree di azione amministrativa: l'attività di indirizzo, al fine di assicurare l'efficienza, l'imparzialità e il buon andamento dell'azione degli uffici subordinati (es. circolari interpretative), l'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 delle imposte, l'attività di riscossione, concernente l'acquisizione coattiva dei tributi, ed infine l'attività sanzionatoria, attinente all'irrogazione di sanzioni amministrative. Secondo la stessa dottrina l'esistenza tra queste attività di nessi giuridici determina una distinzione solo relativa delle stesse. Così, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 19. Sul medesimo argomento, L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, p. 105; secondo un punto di vista in parte differente, A. FANTOZZI, *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 2/1984, I, p. 216 e ss.; ID., *Il diritto tributario*, III ed., Torino, 2003.

16. Altra dottrina parla di unitario, seppur articolato, procedimento di accertamento. Infatti, pur ammettendo l'esistenza di numerosi schemi attuativi dei tributi, non ritiene che la funzione impositiva possa corrispondere esclusivamente all'attività di determinazione autoritativa dell'imponibile, ma debba includere anche il controllo dei comportamenti impositi ai contribuenti e quindi l'esercizio dei poteri tributari di organizzazione, di indirizzo e di indagine. In tal senso, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit.. Lo stesso Autore rileva che nella prassi corrente e nelle leggi d'imposta il termine *accertamento* viene usato in modi diversi: innanzitutto, per indicare la costituzione o liquidazione dell'obbligazione tributaria; ci si riferisce, inoltre, alla fase di accertamento per l'attività di ricognizione dei fatti che condizionano l'irrogazione di sanzioni amministrative; ed, infine, si utilizza il termine *accertamento* per indicare il controllo del comportamento del contribuente e per le operazioni di valutazione e stima del presupposto, e, secondo l'Autore quest'ultimo è il significato proprio dell'accertamento in senso stretto. Il legislatore tributario ricorre al termine « accertamento » in modo fungibile con quelli di « controllo e verifiche » (Cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento*, op. cit., p. 535).

La valorizzazione dell'autonomia delle diverse attività procedurali, consente la maggiore attenzione alla fase istruttoria ed all'inserimento al suo interno di funzioni conoscitive che non necessariamente sono strumentali all'accertamento, come l'acquisizione di notizie e dati necessari per l'attività di indirizzo e per l'elaborazione di provvedimenti amministrativi a contenuto generale (è il caso, ad esempio, degli studi di settore). L'avviso di accertamento si presenta così come atto del tutto eventuale, condizione apprezzabile nel caso in cui i controlli fiscali diano esito negativo, rilevando il corretto adempimento degli obblighi tributari, o nell'ipotesi, pur frequente, di esercizio di poteri di indagine nei confronti di un soggetto diverso da quello nei cui confronti sarà emesso l'atto autoritativo di accertamento.

Le teorie sull'accertamento che seguirono l'evoluzione in Italia del diritto tributario considerarono da subito il procedimento la forma più idonea all'esercizio della funzione impositiva¹⁷ in quanto, coordinando in modo funzionale la sequenza di atti diretti ad un unico scopo¹⁸, consentiva di organizzare l'attività necessaria alla pretesa tributaria¹⁹. Inizialmente, dunque, l'approccio funzionale, individuando nel fenomeno tributario una sequenza di atti tutti ordinati all'acquisizione dei fatti determinanti nell'imposizione, ricostruì in chiave procedimentale lo schema attuativo dei tributi. L'utilizzo del procedimento si riteneva efficace all'organizzazione delle attività tributarie principalmente per il suo valore formale, escludendo, tuttavia, il totale recepimento della disciplina amministrativa, poiché quest'ultima presentava differenze sostanziali con il procedimento di attuazione dei tributi. Lo schema procedimentale nell'imposizione poté, quindi, considerarsi solo in senso « improprio »²⁰.

17. Cfr., P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul « procedimento tributario » dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, op. cit., p. 44.

18. In tal senso, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento nello Statuto*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, op. cit., p. 217.

19. N. D'AMATI, *Le basi teoriche del diritto tributario ed altri saggi*, Bari, 1993, p. 131, che lo schema procedimentale prevedendo « un esame analitico dei singoli atti » consente di individuare « le funzioni tipiche della quantificazione della base imponibile e della quantificazione della prestazione tributaria ».

20. Cfr., G. A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in Riv. dir. fin., 1974, I, p. 620 ss. Sul punto, G. FALSITTA, *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in AA.VV., *Studi sul*

Prevalse, in ultimo, l'impostazione che adottava il modello procedimentale con una « valenza meramente descrittiva e sostanzialmente atecnica », essendo il procedimento tributario strumentale, non all'emanazione del provvedimento finale, ma alla realizzazione della pretesa impositiva²¹; si ravvisava, così, l'esercizio della potestà tributaria anche quando non si compiva un atto di imposizione²². L'utilizzo della nozione di procedimento rappresentava, tra l'altro, una garanzia per il contribuente in virtù della prevista impugnabilità del provvedimento finale per i vizi degli atti intermedi²³.

Occorre, in ogni caso, considerare che l'evoluzione del procedimento tributario si è uniformata ai cambiamenti che hanno interessato la disciplina del più generale procedimento amministrativo, ove, superata la teoria della centralità del provvedimento finale, ha assunto un valore pregnante l'istruttoria, considerata attività amministrativa fondamentale dell'iter procedurale e fase complessa di emersione non solo dei fatti ma anche degli interessi in gioco²⁴. Il ruolo prevalente

procedimento amministrativo tributario, Milano, 1971, p. 85.

21. Cfr., S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 807. Inoltre, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002; A. FEDELE, *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione*, op. cit. Secondo A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 362 e ss., il procedimento va inteso in senso atecnico, in quanto la nozione di procedimento sottolinea in particolare l'impugnabilità dell'atto finale per vizi degli atti intermedi. Per una riproposizione delle tesi sul procedimento amministrativo tributario, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 262, secondo l'Autore « Non è parte di un procedimento soltanto l'atto "proceduralizzato" ovvero strutturato secondo un modello attuativo prestabilito, ma l'atto che, in aggiunta a tali caratteristiche si inserisce nella sequenza anzidetta per assolvere al fine di pubblico interesse che la legge gli attribuisce e, quindi "funzionalizzato" ».

22. Secondo G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, op. cit., p. 620. Si rinvia inoltre a L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2009.

23. Così, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, IV, op. cit., p. 540.

24. 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 » (Cfr. A. M. SANDULLI, *Procedimento amministrativo*, Milano, 1940, p. 1024, in questa opera viene avanzata la teoria strutturale del procedimento amministrativo, in cui l'istruttoria rappresenta il momento centrale del procedimento, in quanto segue l'iniziativa e precede la decisione). Successivamente l'istruttoria viene esaminata dal punto di vista funzionale, come « risultato dell'attività in relazione ai suoi fini » (Cfr., F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 118). Vasta è la dottrina in proposito, senza alcuna pretesa di esaustività, 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, I, 5; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993;

dell'istruttoria è, infatti, rinvenibile in modo particolare nella legge 7 agosto 1990, n. 241²⁵, in tema di procedimento amministrativo.

La legge sul procedimento amministrativo, di cui si tratterà più ampiamente nel prosieguo del presente lavoro, ha sancito che la partecipazione del privato al procedimento è regola generale e principio fondamentale ma ha posto al tempo stesso, con la previsione di cui all'art. 13 comma 2, il divieto di estendere la disciplina in esame al procedimento impositivo, rimettendo, da ultimo, al legislatore tributario la definizione di specifici casi in cui si possa ricorrere a modelli e forme partecipative dei contribuenti²⁶.

Alcune peculiarità del sistema tributario, quali le molteplici attività dei soggetti attivi e passivi del rapporto d'imposta e la mancanza di un'ordinata sequenza di atti, rendono ancora oggi non agevole e, talvolta, inopportuna, l'estensione per intero della disciplina amministrativa²⁷.

Il ricorso alla nozione di procedimento, inteso nel senso che è

E. CARDI, *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996; P. VIRGA, *Diritto amministrativo. I principi*, Milano, 2001; M. DE BENEDETTO, *Istruttoria amministrativa e ordine del mercato*, Torino, 2008.

25. Rubricata *Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di accesso ai documenti amministrativi* » (chiamata anche « *Legge sul procedimento amministrativo*, novellata dalla legge n. 15 del 2005. G. VIRGA, *Le modifiche e integrazioni alla legge 241 del 1990*, in www.lexitalia.it 1/2005).

26. In S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1119, l'Autore considera l'esclusione dell'istituto della partecipazione nella disciplina generale del procedimento tributario quale intenzione di riservare al legislatore tributario la scelta dei casi di applicazione della partecipazione in ambito tributario, data la particolarità di questo settore e dei suoi interessi. Lo stesso Autore, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, *op. cit.*, p. 816, ritiene che l'inapplicabilità ai procedimenti tributari delle norme sulla partecipazione dovrebbe essere limitata alle sole attività amministrative finalizzate all'attuazione dei tributi. Scrive, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, p. 12, « le vicende e le trasformazioni dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione trovino dei precisi riscontri e dei punti di emersione anche in campo tributario e (...) possono offrire interessanti spunti di riflessione anche con riguardo alla materia tributaria ».

27. Osserva, A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, *op. cit.*, p. 441, « gli schemi di attuazione di molti tributi non potrebbero, senza forzature, essere ridotti allo svolgimento di un unico procedimento amministrativo ». In tal senso, di recente si considera L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, *op. cit.*, p. 218, « (...) si riscontra, quindi, una possibile sequenza ordinata degli atti quale paradigma del procedimento amministrativo. In materia tributaria, invece, l'attività dei soggetti attivi e passivi è molto articolata; risulta impossibile astrarre uno schema procedimentale generale tendenzialmente valido per ogni tributo ».

proprio del procedimento amministrativo, a cui corrisponde una funzione discrezionale e il contemperamento degli interessi coinvolti nell'azione, viene in parte criticato osservando che, per il carattere vincolante della funzione impositiva, la determinazione del tributo non richiede la ponderazione degli interessi²⁸; alla luce, inoltre, della riconosciuta autonomia funzionale delle diverse attività amministrative tributarie rispetto alla concreta determinazione della pretesa, non tutte le fasi attraverso le quali potrebbe articolarsi il procedimento tributario devono necessariamente essere percorse. Ha valore, in ultimo, considerare l'eventualità che l'atto finale del procedimento impositivo non si realizzi, qualora, durante i controlli fiscali, dovesse emergere la regolarità e l'adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente.

Si intende condividere la posizione dottrinale che, fermo restando le esclusioni normativamente previste in ragione del peculiare interesse fiscale, ammette l'applicabilità in ambito tributario delle regole previste dalla legge sul procedimento amministrativo²⁹, an-

28. In tal senso A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, III ed., op. cit., p. 247. Su questo argomento, A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 743 e ss., afferma che « dall'istruttoria eventualmente posta in essere dall'ente impositore (ovvero dalla Guardia di finanza) potrebbe non scaturire alcun provvedimento finale, conclusivo di una sequenza di atti di cui esso costituirebbe l'ultima espressione del potere amministrativo, in concreto esercitato ». Le indagini tributarie non rappresentano un necessario antecedente procedimentale dell'accertamento (Cfr., S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 803).

29. Cfr., L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 6/2011, p. 1401, e dello stesso Autore, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010. Senza pretesa di completezza su questo argomento, si vedano, A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 479; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, op. cit., p. 269; I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011; G. MARONGIU — A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, p. 356; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2012. La giurisprudenza di legittimità si è espressa a favore dell'applicabilità della legge n. 241 del 1990 ai procedimenti s'imposizione, Cass. sez. trib.,

che in riferimento alla disciplina dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi.

Nel sistema tributario, nonostante l'assenza di una diretta applicazione di tutti i principi propri del procedimento amministrativo, la regolamentazione della materia è rimessa, in particolare, alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente³⁰, in cui si evince, d'altro canto, la connotazione fortemente amministrativista della funzione impositiva³¹.

La ragione profonda della trasformazione avvenuta nei rapporti tra privati e Pubblica Amministrazione³², è rappresentata dall'elemento della *partecipazione*, che garantisce la coesistenza e la comparazione degli interessi. La medesima *ratio* accompagna inoltre le vicende che interessano nello specifico il diritto tributario, fino ad influenzarne la disciplina di questa materia ed i suoi schemi applicativi.

La progressiva evoluzione del procedimento impositivo verso forme partecipative dei privati è finalizzata a garantire la stabilità del

23 gennaio 2006, n. 1232, ove si legge che « i principi generali della attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, si applicano salva la specialità anche per il procedimento amministrativo tributario », commento critico di A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, op. cit., inoltre, Cass. trib., 3 novembre 2010, n. 22320; Cass. sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass. sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906, in *banca dati Fisconline*. Altra dottrina, *contra* L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, op. cit.; ID., *La disciplina del procedimento nello Statuto*, op. cit., 219, l'Autore afferma la difficoltà ad una diretta applicazione della L. n. 241/1990 ai procedimenti impositivi per motivi riconducibili principalmente alle caratteristiche strutturali dei procedimenti, quale l'estrema varietà di procedimenti tributari, l'assenza di una sequenza procedimentale ordinaria e la natura vincolata della funzione impositiva.

30. In tal senso, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, op. cit., p. 228.

31. L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, op. cit., p. 230. Secondo l'Autore predilige la tesi che riconduce il procedimento tributario a quello amministrativo, e riconosce la natura provvedimentale dell'accertamento. Su questo punto, allo stesso modo, osserva A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, III ed., op. cit., p. 358 che è ormai « sterile insistere sull'improprietà della nozione di "procedimento d'imposizione", affermando l'assenza di un necessario provvedimento finale ».

32. In proposito, M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, op. cit., p. 5 e ss.; ID., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione. Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo*, in Riv. dir. proc., 1980.

sistema tributario³³ ed a rafforzare la *compliance*, non solo attraverso il recupero della ricchezza e la repressione del fenomeno evasivo, ma, in un ottica di collaborazione, anche mediante il fedele adempimento dei contribuenti³⁴.

La prima espressione di partecipazione del contribuente è stata prevista dalla legge n. 17 del 1985 la c.d. *Visentini ter*, che, all'art. 2, sanciva l'obbligo per l'Ufficio di inviare la « richiesta di chiarimenti » prima di effettuare un accertamento induttivo³⁵.

Determinate forme di partecipazione³⁶ al procedimento tributario sono state disciplinate a partire dagli anni novanta; si considerino, ad esempio, l'art. 62-*bis* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 4279), il quale ha stabilito che l'elaborazione degli studi di settore³⁷ deve avvenire « sentite le associazioni professionali e di categoria » e con la partecipazione delle stesse, ed ancora, le disposizione degli articoli 2-*bis* e 2-*ter* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito in legge 30 novembre 1994, n. 656) ed in seguito

33. Così, R. LUPI, *I controlli fiscali in Italia: prime considerazioni sui dati ufficiali*, in *Rass. trib.*, 2/1996.

34. Cfr., F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, *op. cit.*, p. 468 e ss.

35. 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, I, 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 ». Inoltre, R. FERLAZZO NATOLI — S. ROMEO, *La fase istruttoria dell'accertamento tributario: l'accesso*, in *Boll. trib. informaz.*, 17/1998.

36. Una forma di partecipazione importante è disciplinata dagli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600 del 1973, nella liquidazione e controllo formale della dichiarazione per le imposte sul reddito. Ai sensi dell'art. 36-*bis*, a seguito di controlli automatici nei quali si rilevano divergenze con la dichiarazione, l'esito della liquidazione, è comunicato al contribuente o sostituto d'imposta e questi possono entro 30 giorni fornire dichiarazioni e chiarimenti e le rettifiche del caso. L'art. 36-*ter* dispone che il contribuente a fornire chiarimenti o a trasmettere ricevute o documenti non allegati alla dichiarazione; in modo analogo, l'articolo 110, del Tuir in relazione all'accertamento per disconoscimento di componenti negative di reddito derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti e imprese domiciliate in Stati a regime fiscale privilegiato (A. FANTOZZI, *L'accertamento*, *op. cit.*, p. 545, « La legge formalizza qui ipotesi di contraddittorio che tuttavia sembrano ancora rivolte all'interesse dell'amministrazione alla correttezza dei controlli »)

37. Si rinvia, in particolare, a G. GIRELLI, *Gli studi di settore quale strumento « multifunzionale » tra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 721.

sostituiti dagli articoli 1 — 13 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, che hanno introdotto l'*accertamento con adesione*, quale forma di definizione consensuale dell'accertamento tributario³⁸. L'art. 16 del d.l. 18 dicembre 1997, n. 472, recante norme generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, dispone, inoltre, che l'Ufficio, in caso di illecito tributario, notifici al contribuente un apposito *atto di contestazione*, con possibilità per il contribuente di produrre successivamente delle deduzioni difensive di cui l'Ufficio deve tener conto ove decida di procedere all'irrogazione delle sanzioni.

Dopo la riforma degli anni settanta, il legislatore tributario è ricorso ad un uso indiscriminato degli strumenti normativi, ma un rilevabile cambiamento nell'evoluzione del sistema impositivo si è manifestato solo dopo l'introduzione dello 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 previsto una serie di limiti ed obblighi in capo all'Amministrazione finanziaria, riconoscendo, in particolare, diritti a favore dei soggetti passivi 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 »³⁹.

38. La letteratura su questo istituto è copiosa, per alcune indicazioni bibliografiche non esaustive si veda, S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1096; F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 22/1995; R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime di concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 793; F. FRACCHIA, *L'accordo sostitutivo*, Padova, 1998; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, 1998; R. FERRARA, *La pubblica amministrazione tra autorità e consenso: dalla « specialità » amministrativa a un diritto amministrativo di garanzia?*, in *Dir. amm.*, 1997, 2; M. MICCINESI, *L'accertamento con adesione e conciliazione giudiziaria*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999; F. RANDAZZO, *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1161; ID., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1741; E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, a cura di E. De Mita, Milano, 2000; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; G. PUOTI — P. SELICATO, *Concordato tributario*, in *Enc. Giur. Treccani.*, 2001; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 425; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

39. Cfr., *Relazione ministeriale al disegno di legge*, in *il fisco*, 1996, p. 7766.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, ispirandosi ai canoni di legalità, razionalità, uguaglianza, imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione, ha recepito i più importanti principi costituzionali che sono alla base del diritto tributario evidenziando il cambiamento del sistema impositivo che, prima, era governato dalla superiorità dell'Amministrazione finanziaria, mentre, ora, pone particolare attenzione alle esigenze del contribuente, soggetto non più subordinato passivamente alla pretesa dell'Autorità fiscale ma partecipante in modo concreto al procedimento tributario.

Nell'intento di creare una collaborazione attiva tra Fisco e contribuenti, che riconosca inoltre i reciproci limiti e le potenzialità delle parti, alcune norme dello Statuto danno attuazione al principio sancito dall'art. 1, secondo comma della Legge n. 241 del 1990, per cui « la pubblica amministrazione non può gravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria », ⁴⁰ prevedendo che, nel corso delle verifiche fiscali, momento importante di incontro tra Fisco e contribuente, l'Amministrazione finanziaria misuri il soddisfacimento dei reciproci interessi, ed agisca con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del soggetto indagato.

Il legislatore dello Statuto ha inserito nel suo apparato normativo disposizioni in merito alla partecipazione del contribuente al procedimento tributario, specificamente, mediante il *principio di collaborazione e buona fede* nei rapporti tra le parti, *ex art. 10*, ma anche introducendo un'ulteriore modalità di partecipazione al procedimento del soggetto passivo al termine delle verifiche fiscali, in un'ottica che può definirsi difensiva della posizioni debitoria, laddove l'art. 12 al comma 7 consente al contribuente, soggetto indagato, di far pervenire all'Ufficio le proprie osservazioni e richieste entro i sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione ⁴¹. Lo Statuto ha previsto,

40. In caso di accesso ispettivo, ai sensi dell'art. 12, comma uno, della legge n. 212/2000. Su questo argomento, G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, p. 102.

41. Il tema, ampiamente trattato dalla dottrina, sarà affrontato nel proseguo del presente lavoro, si rinvia pertanto ai successivi capitoli per ulteriori indicazioni bibliografiche. A titolo esemplificativo, si rinvia a F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 915; R. MICELI, *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 371 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Am-*

inoltre, un'ulteriore ipotesi di contraddittorio obbligato da parte dell'Amministrazione finanziaria *prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*⁴².

I.I.I. *L'autonomia funzionale delle multiformi attività conoscitive e di controllo in materia tributaria e le garanzie poste a tutela delle libertà individuali*

L'attività amministrativa finalizzata alla cura ed alla tutela del regolare funzionamento del sistema impositivo racchiude l'attività istruttoria, tradizionalmente diretta alla raccolta delle prove che sorreggono l'atto di accertamento tributario, la quale, nel nuovo sistema di autotassazione fondato sull'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, ha modificato la sua natura⁴³ ed ampliato la propria funzione.

Nella fase istruttoria del procedimento tributario, è compito dell'Autorità ricostruire il reddito effettivo e la reale capacità contributiva, nonché, verificare il corretto adempimento degli obblighi a carico del soggetto passivo, sollecitando in questo modo l'autodeterminazione delle imposte, in termini di stabilità dell'intero sistema⁴⁴.

In un sistema incentrato sulla tassazione dei redditi effettivi e sulla responsabilizzazione dei contribuenti ed in cui viene ormai superata l'idea di una funzione amministrativa tributaria destinata al mero

ministrato finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione), Milano, 2002; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 44/2009. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, il quale ritiene che lo Statuto dei contribuenti abbia sancito due diversi principi di partecipazione del contribuente all'attività amministrative tributarie, quello di « collaborazione » e quello di « cooperazione ».

42. Ai sensi dell'art. 6, comma quattro, dello Statuto dei diritti del contribuente.

43. In proposito, G. TREMONTI, *Imposizione definitiva nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 155 e ss., in cui si valorizza il compito dell'Amministrazione finanziaria di controllare e vigilare gli adempimenti dei contribuenti.

44. In proposito, R. LUPI, *I controlli fiscali in Italia: prime considerazioni sui dati ufficiali*, *op. cit.*, p. 132, secondo Autore la funzione del controllo riveste inoltre un ruolo differente « passando dalla ricerca del gettito alla ricerca della credibilità, sollecitando una fedele e corretta autodeterminazione delle imposte da parte dei contribuenti ». F. GALLO, *Come riorganizzare l'amministrazione per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 885; S. LA ROSA, *Considerazioni sulla proposta di una agenzia per l'accertamento e sull'efficienza dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 2019.

controllo delle dichiarazioni⁴⁵, l'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria è considerata uno strumento di prevenzione e di contrasto degli illeciti fiscali⁴⁶.

L'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria soddisfa, inoltre, l'esigenza conoscitiva in cui si incardina la funzione istruttoria⁴⁷. L'attività conoscitiva non è, pertanto, una categoria concettuale differente dall'istruttoria e, data la sua genericità, racchiude le molteplici azioni che l'Autorità compie ai fini delle conoscenze che sono fiscalmente utili⁴⁸.

Nella moderna fase istruttoria del procedimento impositivo, l'Amministrazione finanziaria svolge attività sia conoscitiva⁴⁹, come tale necessaria all'acquisizione degli elementi di fatto rilevanti per la soddisfazione dell'interesse fiscale, sia di controllo, attività, questa, che inizialmente era diretta per lo più alla realizzazione delle entrate tributarie e che oggi assolve una funzione di vigilanza e di prevenzione della violazioni degli obblighi tributari.

In questo momento d'indagine, in cui confluiscono tutti gli interessi del procedimento amministrativo tributario, si ricostruisce la pretesa impositiva tra esigenza di garanzia per i privati ed efficienza dell'ordinamento.

L'attività ispettiva⁵⁰ dell'Amministrazione finanziaria si esercita

45. S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 558; Id., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, 1988, p. 5 e ss., ove si legge che il fine dei poteri di indagine tributaria « si identifica infatti totalmente in quell'interesse pubblico alla prevenzione e repressione delle violazioni di legge che giustifica i normali compiti di polizia amministrativa ».

46. Cfr., G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 29.

47. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, p. 85;

48. Si veda S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, op. cit., p. 41; G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 21.

49. L'attività conoscitiva è l'attività che svolge l'Amministrazione per apprendere la situazione di fatto in cui si trova ad operare. Cfr., F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967; I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, p. 251 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, III ed., op. cit., p. 253 « L'attività istruttoria dell'Amministrazione ha, dunque, natura conoscitiva in quanto mira ad acquisire elementi sia per la migliore determinazione del presupposto, sia per verificare l'adempimento dei ben noti obblighi strumentali, nonché per analizzare il comportante di interesse categorie di contribuenti ».

50. S. VALENTINI, *Ispezione (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1972, definisce le ispezioni « atti o procedimenti intesi ad acquisizioni di scienza che si realizzano attraverso una serie di azioni poste in essere "autoritativamente" dalla pubblica amministrazione,

attraverso poteri autoritativi e si sostanzia in diverse modalità di intervento nei luoghi in cui si svolge l'attività del contribuente, ovvero, mediante gli inviti a comparire o l'invio di questionari per l'acquisizione di informazioni, o esercitando gli stessi poteri nei confronti di soggetti terzi (persone fisiche, enti pubblici e privati), laddove il coinvolgimento di quest'ultimi si giustifichi in considerazione del rapporto — di tipo giuridico e solo fattuale — intercorrente con il contribuente inquisito.

In riferimento alle predette attività e, al di là delle eventuali conseguenze che l'avviso di accertamento o l'irrogazione di una sanzione può determinare nella sfera impositiva e, dunque, patrimoniale del contribuente, possono generarsi dirette ed immediate interferenze nelle posizioni giuridiche del soggetto indagato⁵¹ di cui potrebbe essere titolare anche un soggetto terzo rispetto al rapporto d'imposta oggetto di controllo.

È fortemente avvertita l'esigenza di verificare le possibili forme di tutela delle posizioni giuridiche dei privati che sono soggetti all'esercizio autoritativo dei poteri istruttori, in ragione del rilevante interesse pubblico al controllo e alla conoscenza delle attività economiche dei contribuenti che, peraltro, ha comportato un potenziamento degli strumenti di indagine tributaria.

Gli interessi coinvolti nel corso delle indagini non coincidono con quelli lesi dall'atto impositivo e la realizzazione dell'interesse fiscale può scontrarsi con il sistema dei valori fondamentali della persona. Non può, dunque, ammettersi un utilizzo illimitato dei poteri istruttori da parte dell'Autorità fiscali in forza delle garanzie costituzionali sulle libertà fondamentali dell'individuo, quali la libertà personale, di domicilio, quella di comunicazione, il diritto alla riservatezza.

Le indagini possono incidere nella sfera personale, ma la deroga all'inviolabilità dei diritti del privato deve essere tassativamente prevista

attraverso un ufficio a ciò preordinato ».

51. Tra tutti, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 801; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, *op. cit.*; A. FEDELE, *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1994; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, *op. cit.*; G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*; Id., *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 *Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 2011.

dalla legge, affinché si impedisca che in modo arbitrario si determinino lesioni di quegli interessi costituzionalmente protetti.

L'Autorità fiscale potrà svolgere i controlli ed interferire nella sfera individuale nei limiti esclusivamente fissati dalla legge⁵².

L'atto ispettivo si inserisce nel procedimento impositivo come atto amministrativo, che obbliga il destinatario a subire l'attività, incidendo autoritativamente su situazioni giuridiche soggettive, ed è diretto ad una acquisizione di dati che costituisce il fondamento di una diversa attività amministrativa.

In armonia con la teoria dell'autonomia procedimentale dell'attività di controllo e conoscenza, ormai dominate in dottrina, gli elementi raccolti hanno rilevanza all'esterno ma acquistano valenza probatoria nel momento della loro indicazione nell'atto impositivo. Attraverso la motivazione nell'avviso di accertamento, gli elementi probatori, acquisiti nel corso delle indagini, entrano nel procedimento tributario. La loro indicazione consente che, in seguito ad impugnazione del provvedimento, gli atti istruttori ottengano rilevanza ai fini del processo⁵³.

I poteri di indagine si esprimono attraverso una serie di atti o attività, contenenti ordini, in grado di incidere nelle sfere dei privati, contribuenti e non, in quanto possono imporre al soggetto passivo un *facere* (ad es. comparire per fornire informazioni o chiarimenti), un *dare* (ad es. trasmettere alcuni documenti) oppure un *patis*, qualora il provvedimento provochi una coercitiva invasione o limitazione della sfera di libertà del soggetto passivo (ad esempio nel caso di un accesso ispettivo domiciliare in cui subisce una limitazione della propria libertà di domicilio).

Nella rappresentazione dei poteri istruttori⁵⁴ emerge un utilizzo di

52. Il principio di legalità ha un ruolo pregnante nell'ambito dei controlli fiscali, per la tutela degli interessi e valori costituzionali, Cfr., G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 45. Su questo argomento, E. DE MITA, *L'evoluzione del principio di legalità*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000.

53. In tal senso, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, op. cit.

54. Argomento ampiamente trattato, tra tutti, V. UCKMAR, *La polizia tributaria investigativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1950, I, 189; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 913 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; AA.Vv., *Codice delle ispezioni*

mezzi che varia a seconda del grado di intrusività ed incisione nella sfera del singolo. Alcuni poteri conoscitivi e di controllo, come gli accessi domiciliari, le perquisizioni personali e di apertura coattiva di pieghi sigillati, di borse, casseforti (...) determinano situazioni in cui si ha una diretta ed immediata incisione delle libertà individuali.

L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria non comprende solo modalità autoritative di acquisizione delle conoscenze, nelle quali rientra tutto ciò che consegue all'esercizio di poteri di ispezione, di invio di questionari di richiesta di convocazioni e via dicendo⁵⁵, ma possono aversi anche conoscenze tributarie « non autoritative », che corrispondono ai dati ed alle notizie che sono, invece, fornite dagli stessi contribuenti tramite la presentazione della dichiarazione o registrazione degli atti.

Durante l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, l'attività amministrativa si distingue in un primo provvedimento che obbliga il destinatario a subire l'attività ispettiva (creando l'obbligo di *pati*), costituito proprio dall'autorizzazione, ed, in seguito, in un'attività materiale di esecuzione dell'ispezione stessa⁵⁶.

Il controllo sostanziale della posizione fiscale del contribuente si svolge attraverso specifici mezzi d'indagine tassativamente individuati, laddove si realizzino i presupposti previsti dalla legge.

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 par-

e verifiche tributarie, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, Piacenza, 2005; G. VANZ, *La tutela diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di finanza e degli Agenti della riscossione*, op. cit., p. 421 e ss.; rielaborato dallo stesso Autore, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2012, p. 1143 e ss.; AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, in *Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti, Padova, 2011; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008; ID., *La frode fiscale*, Milano, 2011.

55. Puntualizza, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 294 e ss.

56. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, op. cit., p. 1145, individua due distinti momenti amministrativi, il primo è « costituito dal provvedimento (ordine), che obbliga il destinatario a subire l'attività ispettiva e di verifica, mentre il secondo, di natura esecutiva, consiste nell'attività materiale di ispezione. Il provvedimento che crea l'obbligo di *pati* è costituito dalla c.d. "autorizzazione" del capo dell'ufficio finanziario ».

ticolari. Possono essere chiesti ad altro soggetto atti e documenti che riguardano rapporti con il contribuente, che hanno valore per le finalità 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 e prevede una serie di operazioni che hanno inizio con l'accesso in un luogo, a cui seguono le ispezioni documentali e le verificazioni, e che 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, ovvero, l'ingresso nei locali ove il contribuente svolge la propria attività, o presso l'abitazione, *nei casi e nei modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale*, e l'ispezione, che comprende indagini documentali, 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. 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, o mediante controlli incrociati, ossia, confrontando documenti e scritture contabili di terzi.

Nel quadro delle regole di definizione dell'attività conoscitiva e di controllo si riscontra la necessità di limitare la penetrabilità delle libertà delle persone destinatarie dell'azione amministrativa ispettiva, pertanto, il legislatore ha disposto che l'esercizio dei poteri istruttori sia preceduto dall'emissione di apposite autorizzazioni, rilasciate in

ragione del diverso grado di tutela che l'ordinamento riconosce agli interessi dei privati⁵⁷. Nel momento in cui sono in gioco interessi e diritti di libertà inviolabili, l'azione amministrativa è subordinata 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.

L'autorizzazione rappresenta l'esibizione dell'ordine di ispezione che, nel concreto, legittima l'attività⁵⁸ e, essendo emanato nell'ambito di un'attività amministrativa di controllo ha, pertanto, carattere amministrativo e non giurisdizionale⁵⁹. Tale atto può essere sindacato dal giudice tributario, sia sotto il profilo dell'adeguatezza del-

57. Le autorizzazioni possono essere ricomprese in tre categorie, del 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. È necessario, inoltre, 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, ai sensi dell'art. 52, comma uno, del d.P.R. n. 633 del 1972. Nel caso 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, l'art. 52, terzo comma, sancisce che 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 eccepito il segreto professionale, è necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria. In tema, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Boll. trib.*, 44/ 2009, p. 3565 e ss.

58. B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, op. cit., p. 41 ss., e R. SCHIAVOLIN, *I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 915, l'Autore ritiene che l'attività d'ispezione presuppone un provvedimento degradante i diritti dell'inquisito e l'attività materiale successiva che ne costituisce l'esecuzione.

59. « Il provvedimento autorizzatorio del Procuratore della Repubblica non ha carattere penale ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità ». (Cfr., Corte di Cass. s.u., sentenza 8 agosto 1990, n. 8062, in *Corr. trib.*, 1990).

la motivazione, sia sotto il profilo della idoneità dei gravi indizi di evasione⁶⁰.

Il legislatore, al fine di tutelare l'interesse dei privati che sono soggetti ad indagine fiscale, circoscrive il campo di azione dei poteri istruttori particolarmente incisivi, come le perquisizioni personali e gli accessi domiciliari.

L'esigenza di tutela risulterà maggiore per intensità, laddove siano a rischio i diritti fondamentali della persona riconosciuti e protetti dall'ordinamento ed anche da norme di diritto internazionale e comunitario.

In quest'ipotesi, si rimetterà al Procuratore della Repubblica o all'Autorità giudiziaria più vicina 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 rimesso, invece, all'organo gerarchicamente sovra — ordinato, non imparziale e non indipendente, ma diverso da quello precedente, o dal capo dell'ufficio al quale appartengono i funzionari che eseguono le indagini.

Le autorizzazioni del Procuratore della Repubblica (*ex art. 52, comma tre, del d.P.R. n. 633 del 1972*) richieste per procedere a perquisizioni personali, all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti (...), nonché, per l'esame di documenti e per la richiesta di notizie per cui viene opposto il segreto professionale, sono le sole ad assumere rilevanza esterna, in quanto idonee ad incidere sulla sfera privata⁶¹.

Le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria e quelle di un organo gerarchicamente sovra-ordinato, pur non imparziale e non indipendente, ma, in ogni caso, diverso da quello precedente, sono atti a contenuto amministrativo che svolgono una funzione di controllo preventivo sui presupposti necessari all'esercizio dei poteri istruttori, la cui validità è in grado di condizionare quella delle indagini successive

60. Sono inutilizzabili gli elementi di prova acquisiti in seguito ad un accesso della Guardia di finanza nel domicilio del contribuente, allorché il decreto di autorizzazione sia privo dell'indicazione dei gravi indizi e qualora gli stessi non risultino dalla richiesta di autorizzazione all'Autorità giudiziaria. (Cfr., Corte Cass., sez. trib., sentenza 20 marzo 2009, n. 6836) N. MONFREDA, *L'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare ai fini fiscali in mancanza di «gravi indizi», alla luce della sentenza della Corte di Cassazione del 20 marzo 2009, n. 6836, in fiscalitax, 5/2009.*

61. In particolare, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 20.

e l'utilizzabilità delle prove raccolte nella determinazione di eventuali violazioni tributarie⁶². Esse consentono di verificare, non solo il corretto utilizzo dello strumento investigativo, ma anche la legittimazione dello stesso. In ragione della loro natura, le autorizzazioni corrispondono a provvedimenti amministrativi di controllo, nel senso proprio del diritto amministrativo⁶³, essendo dirette alla verifica di atti e attività di un organo da parte della stessa amministrazione in cui lo stesso è incardinato, oppure di un'altra amministrazione o pubblica autorità.

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. 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 esercizio⁶⁴.

Un atto di autorizzazione in senso proprio è diretto alla rimozione di un impedimento all'esercizio di un potere o diritto da parte di un organo diverso dal titolare del potere o diritto stesso⁶⁵.

62. In tal senso, 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*, op. cit., p. 579.

63. La funzione di controllo dei procedimenti di autorizzazione, M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1993.

64. In argomento, 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. Diverse sono le ricostruzioni proposte dalla dottrina. 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.).

65. Cfr. G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 80 ss., secondo l'Autore sono atti di autorizzazione in funzione di controllo e di prevenzione,

Quando il potere di ispezione e quello di autorizzazione fanno capo al medesimo organo, interessando uffici e attività dello stesso apparato amministrativo, l'autorizzazione rappresenta, invece, un atto organizzativo interno, che dà ordine introduttivo all'attività⁶⁶.

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. La motivazione, contenente la descrizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno condotto al rilascio dell'ordine, consente di constatare la fondatezza delle indagini e la conformità a legge della eventuale compromissione degli interessi del privato. La funzione garantista della motivazione dell'atto autorizzatorio si esplica in una duplice direzione, in modo da assicurare che l'organo competente valuti l'esistenza dei presupposti per l'esercizio dei poteri d'indagine, soddisfacendo le esigenze di imparzialità e trasparenza dell'azione amministrativa (*ex art. 97 Cost.*), e permettere al soggetto nei confronti del quale i poteri istruttori sono esercitati di conoscere l'*iter* logico giuridico seguito dal soggetto autorizzante, al fine di riscontrare eventuali vizi e incongruenze, in armonia con il diritto di difesa del soggetto destinatario dell'azione⁶⁷.

Nell'attività conoscitiva e di controllo, l'interesse pubblico e fiscale⁶⁸ alla realizzazione della pretesa tributaria, ovvero quel valore

promananti da soggetti o organi estranei all'autorizzando e ai suoi particolari interessi.

66. Sul tema, S. VALENTINI, *Le ispezioni amministrative*, Chieti, 1971. G. VANZ, *L'autorizzazione dell'ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive dall'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. dir. trib. sc. fin.*, 1994, p. 304, precisa che l'autorizzazione del capo ufficio è un atto di iniziativa solo dei procedimenti d'ufficio, attivati, dunque, dalla stessa autorità che è legittimata ad emettere il provvedimento.

67. Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, p. 288. Sull'importanza della motivazione delle autorizzazioni, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, *op. cit.*, 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 ».

68. F. LEVI, *L'attività conoscitiva della Pubblica Amministrazione*, Torino, 1967, sottolinea che è interesse generale che l'Amministrazione disponga di conoscenze esaurienti. Sul tema P. BORIA, *Interesse fiscale*, Torino, 2000; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, *op. cit.*, p. 553; F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale*, Torino, 2007; G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008. Inoltre, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, *op. cit.*, p. 184 in cui si considera che « Interesse fiscale e garanzie del singolo contribuente sono due esigenze, dunque, tra loro ontologicamente opposte, che si intersecano e si limitano a vicenda. Eppure vi è un obiettivo di comunione,

immanente nell'ordinamento tributario diretto ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria ed il funzionamento dei servizi dello Stato, consacrato nell'art.53 della Costituzione, rappresenta la *ratio* ispiratrice dell'esercizio dei poteri amministrativi autoritativi, attivabili qualora ricorrano i presupposti previsti dalla legge⁶⁹.

Il riferimento al principio costituzionale della capacità contributiva è facilmente rinvenibile nelle ipotesi in cui nell'attività d'indagine emerge il nesso di strumentalità tra i poteri, perseguiti per il controllo del corretto adempimento degli obblighi tributari e per la raccolta delle prove fondanti il successivo avviso di accertamento e la realizzazione dell'effettiva pretesa tributaria.

L'idea solidaristica di contribuire alla stabilità del sistema nazionale ed evitare l'inadempimento degli obblighi tributari giustifica inoltre l'esercizio dei poteri da parte dell'Amministrazione finanziaria nel corso di indagini condotte per finalità diverse, ad esempio per l'acquisizione di informazioni a scopi statistici, per programmare i controlli e gli accertamenti, o finalizzate alla raccolta dati negli studi di settore.

La ragione fiscale consente che si compiano non solo ispezioni nei confronti di soggetti terzi diversi dal contribuente⁷⁰ ma anche particolari tipologie d'indagini fiscali dirette all'acquisizione di informazioni da trasferire ad Amministrazioni finanziarie di altri Stati, nell'ambito della reciproca assistenza amministrativa prevista da procedure internazionali ed europee di cooperazione tributaria⁷¹.

in cui entrambi convergono per il raggiungimento di un obiettivo comune che è quello del corretto funzionamento del sistema tributario in una prospettiva adeguata all'esigenza della collettività ».

69. Cfr., S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 813.

70. 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 ».

71. Cfr. A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, op. cit. p. 19. I poteri di quest'ultimo tipo sono diretti innanzitutto alla realizzazione degli interessi fiscali del Paese richiedente, e rispondono all'esigenza di realizzare le condizioni giuridiche e politiche per poter contare sull'assistenza delle Autorità straniere, secondo il principio di reciprocità, per cui l'ottemperanza alle richieste di informazioni di uno Stato è subordinata alla possibilità e disponibilità dello stesso ad avere richieste analoghe provenienti da un'Autorità estera, e nella logica di poter realizzare, con maggiore efficacia, la funzione impositiva interna. Nonostante la tradizionale resistenza degli Stati a considerare l'imposizione fiscale un'attribuzione non

1.2. I principi di efficienza, imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa quali regole giuridiche nell'ambito dei singoli procedimenti conoscitivi tributari e come limiti di legittimità nella scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo

Nella fase di verifica dell'adempimento degli obblighi tributari e di acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, l'interesse primario dell'Autorità pubblica può giustificare l'affievolimento o la compressione dei diritti dei soggetti coinvolti nel procedimento amministrativo istruttorio, sempre che l'azione si svolga nel rispetto dei presupposti e delle regole procedurali previste dalle legge⁷².

Un'analisi critica del procedimento impositivo che sia attenta alla tutela degli interessi dei privati coinvolti nelle indagini tributarie deve muovere verso alcune fondamentali regole proprie della funzione amministrativa.

L'Amministrazione non ha piena libertà ed autonomia, essendo sempre obbligata a rispettare regole e vincoli posti dalla legge e diretti a consentire che tutto il suo agire sia preordinato a raggiungere gli scopi di pubblico interesse per i quali è stata appositamente istituita.

Dal punto di vista organizzativo e funzionale, l'esercizio dei compiti amministrativi segue i canoni di efficacia ed economicità⁷³. In particolare l'attività istruttorio deve svolgersi nel rispetto dei principi

esclusiva di sovranità (ostacolo inoltre allo sviluppo del diritto tributario internazionale, In proposito, da ultimo, si veda, V. UCKMAR — G. CORASANITI — P. DE CAPITANI DI VIMERCATE e C. CORRADO OLIVA, *Diritto tributario internazionale, Manuale*, Padova, 2012, p. 110 e ss.), la reciproca assistenza amministrativa tributaria risulta necessaria per la realizzazione della pretesa tributaria degli Stati ed evitare così pregiudizi all'economia domestica, a causa l'evoluzione in senso internazionale dell'economia di mercato e delle politiche fiscali, ed anche per il frequente ricorso a pratiche che fruttano diversi e più vantaggiosi sistemi giuridici fiscali. Le problematiche relative alle investigazioni tributarie condotte mediante procedure internazionali sono esaminate nel quarto capitolo.

72. F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, in Relazione al Convegno internazionale su *L'accertamento tributario nella Comunità Europea*, Bologna, 1993, l'aspetto autoritativo dei controlli fiscali pur essendo necessario « non può rinnegare e conculcare i valori fondamentali della persona ».

73. Secondo la costante interpretazione della giurisprudenza — si veda, per tutte, Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Il fisco*, 2003 — dall'art. 97, oltre agli obblighi del rispetto delle leggi, dell'imparzialità e dell'indipendenza, derivano anche quelli di collaborazione, buona fede, affidamento e trasparenza.

di legalità, di imparzialità e di trasparenza⁷⁴.

L'Amministrazione è portatrice di un proprio interesse pubblico ed agisce in forza di un potere che si giustifica in quanto esercitato attraverso un'adeguata ponderazione dei diversi interessi in gioco, compreso il diritto del privato a non subire restrizioni delle proprie libertà personali⁷⁵.

Il principio di buona amministrazione è un principio generale del diritto comunitario che, ai sensi dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali, impone alle istituzioni comunitarie di agire con accuratezza e prudenza. Nel rispetto del principio comunitario in parola, l'agire dell'Amministrazione non deve tradursi in una valutazione rigida e formale delle circostanze concrete. Da esso discendono alcuni corollari dell'azione amministrativa, quali, il dovere di informazione, di agire in coerenza e garantire la parità di trattamento⁷⁶ e deve, poi, sostanziarsi nelle regole di efficienza, imparzialità, equità di trattamento. In armonia con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, tale principio implica l'osservanza del diritto al contraddittorio in funzione difensiva che, a sua volta, si articola in un insieme di garanzie, quali, il diritto ad essere ascoltati prima dell'adozione di un provvedimento lesivo, il diritto di accedere agli atti e l'obbligo dell'Amministrazione di motivare le proprie decisioni.

La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha elaborato, inoltre, una serie di principi di diritto amministrativo che sono stati, di fatto, acquisiti integralmente nell'ordinamento interno⁷⁷. Essi hanno una

74. 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 ».

75. Cfr., I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario, op. cit.*, p. 261, l'Amministrazione « deve agire come "parte imparziale" ».

76. Ampi riferimenti, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in AA.Vv., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, 2013, Padova, p. 85.

77. I giudici della Corte di Giustizia UE hanno previsto alcune regole che disciplinano il procedimento amministrativo, tra cui l'obbligo di comunicare l'avvio del procedimento; la partecipazione al procedimento, attraverso il diritto ad essere ascoltati; il principio secondo cui il procedimento deva concludersi con un provvedimento espresso ed entro un termine ragionevole; il principio di trasparenza, con il diritto d'accesso agli atti amministrativi; l'obbligo della motivazione del provvedimento amministrativo, principi che sono stati acquisiti negli ordinamenti interni, come corollari del cosiddetto *diritto ad una buona am-*

valenza garantista che deve orientare sia l'intervento del legislatore, affinché nel rapporto d'imposta l'Amministrazione finanziaria, controparte del soggetto passivo, rivesta anche un ruolo *super partes*⁷⁸, sia l'azione della stessa Amministrazione, quando, non essendo vincolata dalla legge, è chiamata a compiere delle scelte che attengono nel caso concreto all'intensità e alle modalità di esercizio dei suoi poteri istruttori ed in cui, venendo in rilievo le posizioni giuridiche soggettive e i diritti di libertà personale, si presuppone una comparazione degli interessi pubblici e di quelli privati⁷⁹.

L'agire amministrativo è retto, oltre che da precise disposizioni di legge, anche dai principi generali dell'ordinamento che possono essere desunti dagli stessi valori costituzionali.

Nel disegno costituzionale la funzione amministrativa si incardina nel principio di *imparzialità e buon andamento*, ex art. 97. Il richiamo a tale regola nel procedimento impositivo, in forza, tra l'altro, della riconosciuta autonomia funzionale delle diverse attività amministrative tributarie, consente che nell'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo, si realizzino, da una parte, le predette garanzie costituzionali e, dall'altra, si tutelino le situazioni giuridiche proprie del soggetto coinvolto nel procedimento tributario.

Prevalgono le posizioni dottrinali che assegnano a tale norma il carattere di principio basilare, non solo sul piano organizzativo e dell'efficienza degli uffici, ma anche sotto il profilo degli interessi e dei rapporti tra Amministrazione e cittadino, tant'è che le regole in esso confluite rappresentano dei modi di essere e, soprattutto, dei canoni

ministrazione, secondo l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Il diritto ad una buona amministrazione vale anche come regola di « equità » delle scelte operate nel « giusto procedimento » (Cfr., A. ZITO, *Il « diritto ad una buona amministrazione » nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2002, p. 425.; F. SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea* (nota a trib. I grado Ce, 30 gennaio 2002, n. 54/99), in *Giur. it.*, 2002, p. 1792; S. RICCI, *La « buona amministrazione »: ordinamento comunitario e nazionale*, Torino, 2005; F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da M. P. Chiti e G. Greco, Milano, 2007; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, p. 237.

78. Cfr., P. RUSSO, *Equità e rapporti tra contribuente e Fisco in Italia*, in *Fisco*, 1994, p. 5388.

79. Attività che può ricondursi all'area della discrezionalità, vedere, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 137 e ss.

di condotta dell'azione amministrativa⁸⁰.

Il rispetto del *buon andamento* e dell'*imparzialità*⁸¹, a cui è tenuta l'Amministrazione finanziaria equivale ad un modo di agire leale e responsabile, secondo un'adeguata ponderazione degli interessi pubblici e di quelli privati. I suddetti principi informano anche l'attività tributaria per la convergenza evidente, soprattutto, nel momento conoscitivo e di controllo della fase istruttoria, delle contrastanti esigenze di garanzia dei valori individuali e di efficienza dell'azione amministrativa finalizzata alla realizzazione della pretesa fiscale.

Si esaminano in breve le due regole espressamente previste dalla norma costituzionale.

L'*imparzialità*⁸² è un criterio generale dell'agire amministrativo, in grado di autolimitare le scelte degli uffici in ambiti in cui può generarsi un conflitto tra autorità e libertà individuali, costituendo « uno dei tre fondamentali pilastri (insieme alla legalità ed al buon andamento) sui quali poggia l'intero statuto costituzionale dell'amministrazione »⁸³. L'applicazione di tale principio postula un'equa ponderazione di tutti gli interessi — pubblici e privati — coinvolti nel procedimento amministrativo.

L'azione amministrativa, infatti, deve essere fedele alla funzione e allo scopo che le è stato assegnato dalla legge, il che equivale alla « necessità di ponderare tutti e solo gli interessi legislativamente protetti presenti nella situazione concreta, e di operare le conseguenti scelte

80. Così, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, p. 20. Vedere inoltre, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 131; P. CALANDRA, *Ragionevolezza della legge e buon andamento dell'amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1968, p. 2151; P. BARILE, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in *AA.VV., Scritti giuridici in onore di Piero Calamandrei*, Vol. IV, Padova, 1958

81. « In forza di tale precetto costituzionale, infatti, anche l'agire dei pubblici poteri deve informarsi all'imparzialità ed al buon andamento, i quali dovrebbero garantire, oltre ad una sostanziale equità, la partecipazione dei cittadini, la congruità dei mezzi rispetto ai fini, la trasparenza dell'azione ». (Cfr., A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 435).

82. In tema, *ex plurimis*, U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965; P. BARILE, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in *Scritti di diritto costituzionale*, Padova, 1967; S. CASSESE, *Imparzialità amministrativa e sindacato giurisdizionale*, Milano 1973; A. CERRI, *Imparzialità ed indirizzo politico nella pubblica amministrazione*, Padova, 1973; F. SATTA, *Imparzialità della pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur.*, XV, Roma, 1989; G. GARDINI, *L'imparzialità amministrativa tra indirizzo e gestione*, Milano, 2003.

83. Consiglio di Stato, Sez. V, 1° aprile 2009, n. 2070, in www.giustizia--amministrativa.it.

in base a criteri previsti dalla legge oppure unitari, ossia conformi ad indirizzi generali, sia politici, sia più strettamente amministrativi»⁸⁴.

L'imparzialità è, inoltre, corollario del principio di eguaglianza di fronte alla legge, nel senso che l'Amministrazione deve assicurare, nell'esecuzione del comando legislativo, la parità di trattamento tra i destinatari dell'azione e canone di ragionevolezza ed equità, in quanto deve garantire che l'attività amministrativa non conduca alla formazione di provvedimenti arbitrari⁸⁵.

È opportuno precisare che il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., interessa l'azione amministrativa quando l'Amministrazione finanziaria si muove come soggetto terzo in attività discrezionali; lo stesso criterio non può essere, però, richiamato nel rapporto d'imposta, che è espressione, invece, di una funzione vincolata rispetto alla quale l'Amministrazione, oltre ad essere parte, è anche Autorità procedente.

Il *buon andamento* è un valore basilare della vita amministrativa e quindi condizione necessaria allo svolgimento ordinato della vita sociale⁸⁶ e « coincide con l'esigenza dell'ottimale funzionamento della pubblica amministrazione, tanto sul piano dell'organizzazione quanto su quello della sua attività »⁸⁷, traducendosi, pertanto, nella regola della buona amministrazione.

Il diritto alla « buona amministrazione »⁸⁸, funzionale alla corretta

84. A. CERRI, *Imparzialità ed indirizzo politico nella pubblica amministrazione*, op. cit., p. 105.

85. Il principio di uguaglianza quale matrice del principio di imparzialità. In tal senso, P. BARILE, *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Scritti giuridici in onore di Piero Calamandrei*, op. cit., p. 37 « si devono trattare in modo eguale fattispecie eguali, in modo affine fattispecie affini, in modo egualmente diverso fattispecie diverse »; P. BISCARETTI DI RUFFIA, *La pubblica amministrazione e l'ordinamento politico costituzionale*, in *Problemi della pubblica amministrazione*, I, Bologna 1958; F. SATTA, *Imparzialità della pubblica amministrazione*, op. cit. p. I. Anche in giurisprudenza, sulla immediata precettività della disposizione si è soffermato il Consiglio di Stato che ha definito l'art. 97 della Costituzione « quale idoneo parametro normativo di valutazione della legittimità dell'attività amministrativa, trattandosi di una declinazione, sul versante ordinamentale, del principio di uguaglianza », concludendo circa l'immanenza e la pervasività del principio di imparzialità la cui violazione « può venire in rilievo anche in fattispecie sprovviste di tipizzazione normativa », Cons. Stato, Sez. V, 1° giugno 2009, n. 2070.

86. Corte. Cost. sentenza 9 dicembre 1968, n. 123, in www.federalismi.it.

87. Così, V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino 2011, p. 163.

88. Il dovere alla buona amministrazione corrisponde al « dovere di soddisfare "al meglio" l'insieme di tutti quegli interessi, che — trascendendo le potenzialità dei singoli — sono oggi in gran parte affidati allo Stato », Cfr. F. SALVIA, *La buona amministrazione e i suoi*

applicazione dei principi e delle norme generali dell'ordinamento, è fondamentale anche in ambito tributario. Si impone il rispetto di tale regola laddove le singole leggi attributive dei poteri di indagine spingono l'Amministrazione finanziaria ad una valutazione degli interessi dei soggetti privati coinvolti nel procedimento amministrativo tributario.

In definitiva, il canone del buon andamento risponde alla specifica esigenza di efficienza del sistema tributario, influenzando l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria in termini di completezza ed impone che l'attività d'indagine privilegi metodi che consentono di giungere ad una ricostruzione attendibile mediante un ponderato utilizzo delle risorse.

Secondo un orientamento prevalentemente difensivo dell'art. 97, nella norma costituzionale si privilegiano le istanze partecipative tra le quali è opportunamente inserito anche il principio del contraddittorio, quale strumento che, in termini di efficienza dell'azione amministrativa, garantisce la soddisfazione degli interessi coinvolti nel procedimento e la completezza della fase istruttoria. Dal principio costituzionale del buon andamento e dell'imparzialità dell'agire amministrativo discende pertanto l'obbligo per l'Ufficio finanziario di valutare le ragioni, sia giuridiche sia di fatto, esposte dal contribuente in sede di contraddittorio procedimentale.

La partecipazione è, dunque, canone oggettivo di esercizio della funzione pubblica ed ha lo scopo preciso di far emergere nel procedimento le posizioni giuridiche, così da giungere ad una consapevole ponderazione di tutti gli interessi⁸⁹, convergendo nella logica del

miti, in *Dir. e società*, 2004, p. 551. Il buon andamento della pubblica amministrazione secondo la dottrina amministrativistica, si vedano, A. ANDREANI, *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*, Padova, 1979; F. BENVENUTI, *L'azione amministrativa tra garanzie e efficienza*, Roma, 1980; P. CALANDRA, *Il buon andamento dell'amministrazione pubblica*, in *Studi in onore di V. Bachelet*, Milano, 1987; R. FERRARA, *L'interesse pubblico al buon andamento delle pubbliche amministrazioni: tra forma e sostanza*, in *Dir. e proc. Amm.*, 1/2010, p. 36; A. GIUFFRIDA, *Il « diritto » ad una buona amministrazione pubblica e profili di giustiziabilità*, Torino, 2012.

89. Secondo M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966; e lo stesso Autore, in uno scritto successivo, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, *op. cit.* p. 5 e ss., 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

giusto procedimento.

Le regole sul procedimento, soprattutto quelle partecipative, non devono applicarsi in maniera acritica, ma tenendo in giusto conto i principi che governano l'attività amministrativa e che determinano, nel concreto, gli elementi essenziali del rapporto tra il pubblico potere e la tutela delle posizioni del privato.

La garanzia del giusto procedimento⁹⁰, 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 al fine di tutelare il proprio interesse legittimo e di garantire la completezza dell'istruttoria, è strumentale alla miglior cura dell'interesse pubblico.

Il legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente mostra in maniera inequivocabile l'intento di confermare i valori costituzionali che interessano l'attività amministrativa. Dal principio di imparzia-

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*, op. cit.; 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.*, 2/1984. In F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. 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 ».

90. Fino all'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241, mancava una disciplina generale del procedimento amministrativo. L'assenza di una regolamentazione 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. Il principio del giusto procedimento è stato elaborato dalla dottrina, prima, solo per determinate categorie di procedimenti amministrativi che si caratterizzavano per una particolare afflittività dei provvedimenti finali nei confronti dei destinatari, diventando poi regola generale.

lità dell'azione amministrativa discende in particolare la regola di *collaborazione e buona fede* tra le parti, ex art. 10 primo comma, della medesima legge («I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede») ⁹¹, ovvero l'obbligo di lealtà e correttezza reciproca nelle relazioni fiscali. La norma sta ad indicare che il contribuente non deve ostacolare l'attività amministrativa adottando *comportamenti capziosi*, e *dilatatori*, con l'intento di sottrarre materia imponible ⁹², e che l'Amministrazione finanziaria deve agire in modo corretto e coerente ai principi immanenti nel tessuto normativo generale che orientano l'attività interpretativa delle disposizioni tributarie ⁹³. Secondo la dottrina

91. L'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato « *Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente* », è il più chiaro esempio di un sistema impositivo di tipo collaborativo. La norma è infatti coerente con l'evoluzione del diritto tributario che ha visto il contribuente diventare parte attiva nell'esercizio della funzione impositiva. Secondo la dottrina civilistica la buona fede, in senso soggettivo, esprime la condizione psicologica di chi si comporta secondo legge, mentre, in senso oggettivo, indica un comportamento leale e corretto nei confronti di un terzo e l'obbligo di non ledere le altrui aspettative. Per la definizione e le origini del principio, A. MELONCELLI, *Affidamento e Buona fede nel rapporto tributario*, AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi — A. Fedele, Milano, 2005. In generale su questo tema, F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, 12/1986; D. REGAZZONI, *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, in *Fisco*, 42/1994; G. FALSITTA, *Rilevazione delle circolari « interpretative » e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, p. 5; ID., *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 291; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001; ID., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2/2002, p. 459 e ss.; ID., *Revirement ministeriale e buona fede nella funzione amministrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 587; G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della « Carta dei diritti del contribuente »*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, p. 584; ID., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 165; A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 669; M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e « nuova » codificazione*, in *Boll. trib.*, n. 15 — 16 / 2003, p. 1125.

92. Corte Cass., sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2003, p. 343 con commento di E. DELLA VALLE, e in *Banca Dati Big, Ipoa*.

93. Corte Cass., sez. trib., sentenza 6 maggio 2005, n. 9407 « il nuovo assetto dei rapporti tra amministrazione e contribuente è ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che, se pur non in grado, in linea di principio, di produrre veri e propri obblighi a carico dell'amministrazione anteriormente all'entrata in vigore della legge, costituiscono, tuttavia, criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti », in *GT — Riv. giur. trib.*, I, p. 64, 2006, con commento di M. MISCALI, e in *Banca Dati Big, Ipoa*.

civilistica, la buona fede, in senso soggettivo, indica l'inconsapevolezza di ledere l'altrui diritto, mentre, in senso oggettivo, esprime il dovere di comportarsi correttamente rispettando la reciproca collaborazione tra le parti del rapporto giuridico. In quest'ultimo caso la *buona fede* tutela anche l'affidamento, ovvero, una situazione soggettiva di fiducia nell'azione amministrativa che si sostanzia nell'attesa di un comportamento del soggetto pubblico corretto e coerente con le sue precedenti determinazioni.

La collaborazione consente la partecipazione ad un'operazione e, nella prospettiva di un possibile contrasto d'interessi, richiede che un'attività non intralci l'altra⁹⁴.

Grazie allo Statuto dei contribuenti trovano forza e attuazione nel sistema tributario e nello svolgimento delle indagini fiscali i principi di trasparenza e del diritto di difesa. In tal senso l'obbligo di motivazione, di cui all'art. 7⁹⁵, si applica a tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria indipendentemente dalla natura di tali atti, compresi quelli che riguardano le indagini, come inviti a comparire, richieste ed autorizzazioni a procedere. L'art. 12, facendo espresso riferimento ai diritti e alle garanzie dei soggetti sottoposti a controllo, contiene una serie di disposizioni in ordine alle verifiche fiscali che restringono l'esercizio dei poteri istruttori. La presente norma limita e legittima l'operato e le scelte degli organi ispettivi attraverso la valutazione delle effettive esigenze, integrando, in questo modo, le previsioni delle leggi d'imposta laddove non stabiliscono limiti alle operazioni di controllo. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali sono condizionati

94. Cfr. 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. 132.

95. In ordine alla motivazione degli atti tributari. F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1926; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1986, I, p. 224; R. LUPI, *Motivazione prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1987, I, 274; G. FALSITTA, *Elementi teorici per una nuova riflessione sul contenuto della motivazione dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 688 e ss.; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione nel pensiero della Corte, la sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione. Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 1088; 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, I, p. 709; R. MICELI, *La motivazione per relationem*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005.

da esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Dal tenore della norma, devono preferirsi mezzi d'indagine meno intrusivi e modalità di esecuzione che generino la minore turbativa possibile alle attività del contribuente, nel rispetto dell'ordinario orario di lavoro ed entro limiti temporali prestabiliti⁹⁶. Queste limitazioni agiscono in termini di garanzia per i privati nel rispetto del principio di buon andamento dell'Amministrazione e delle esigenze di equilibrio di tutti gli interessi presenti.

Nell'intento di favorire la dialettica tra l'organo di controllo ed il soggetto indagato viene a costui riconosciuto il diritto di conoscere le ragioni della verifica fiscale e di farsi assistere da un professionista, ed inoltre, l'ultimo comma dell'art. 12 introduce una forma di partecipazione del contribuente che si sostanzia in un adeguato strumento di garanzia. In questa disposizione si fa menzione, infatti, del principio di cooperazione strettamente legato a quello di collaborazione tra Fisco e contribuente. Senza trascurare l'esigenze amministrative di verifica e conoscenza dell'esatta determinazione della pretesa impositiva, viene così previsto il diritto del contribuente ad intervenire al procedimento tributario, attraverso la conoscenza dei riscontri effettuati ed i risultati conseguiti nel corso delle indagini eseguite nei suoi confronti, e la facoltà dello stesso soggetto indagato di tutelare i propri interessi potendo *comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*.

La partecipazione del contribuente al procedimento si realizza con la conoscenza del contenuto del provvedimento e con la rilevazione degli interessi del soggetto passivo, posto che un controllo fiscale condotto in assenza dell'interessato inficia la legittimità dell'atto di accertamento recettivo delle istanze di tale controllo. Deve aggiungersi che, dal momento in cui all'interno del procedimento tributario si ammette il contraddittorio anticipato, quale forma di tutela del contribuente, la partecipazione procedimentale non corrisponde a mera conoscenza ma riveste un ruolo attivo e difensivo in una fase antecedente la formazione del provvedimento finale.

La dottrina ha frequentemente rimarcato il valore del contradditto-

96. Così, A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 437. In riferimento all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 137 3 ss.

rio nel procedimento di accertamento quale strumento di attuazione del giusto procedimento e, dunque, di tutela degli interessi del contribuente a garanzia della certezza e della completezza dei fatti che sostengono l'esercizio del potere impositivo nella fase di acquisizione delle prove. Il contraddittorio può, pertanto, definirsi sia *strumento di garanzia* per il contribuente che intende far valere le proprie ragioni, sia *strumento istruttorio*, che, in ottemperanza all'interesse pubblico, consente una cognizione più completa degli interessi in gioco⁹⁷.

Il principio di legalità non vincola completamente l'agire amministrativo⁹⁸, essendo rimessa, ad esempio, agli uffici la scelta dei soggetti da sottoporre a controllo⁹⁹.

I precetti normativi che vincolano l'azione amministrativa tra cui l'obbligo di motivazione, l'introduzione di un contraddittorio anticipato, il ricorso a mezzi di indagine meno lesivi della sfera di libertà e di riservatezza dei privati ed il rispetto della necessità e proporzionalità delle misure, tendono a rafforzare quelle istanze garantiste già presenti nelle norme costituzionali¹⁰⁰.

Pur rimettendo agli uffici la valutazione e le scelte operative, si privilegia, comunque, un sistema che, in virtù dei vincoli legislativi piuttosto generici concernenti la tipologia di poteri d'indagine, le modalità di svolgimento e l'intensità del loro esercizio, ricopre un fondamentale ruolo di garanzia.

Nell'ambito delle attività conoscitive e di controllo il principio della buona fede è apparso utile per l'individuazione dei contribuenti da assoggettare a controllo fiscale.

In seguito alla riforma degli anni settanta, di fronte all'esigenza di

97. Cfr., A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del Contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla solidità per gli atti*, in *Relazione Quaderni del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria*, 2/2012, p. 198; Id., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A. Bodrito – A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 413 e ss.

98. Cfr., L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969. Vedere inoltre, F. MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, op. cit..

99. Si esclude un potere inquisitorio generalizzato degli organi verificatori. I poteri inquisitori sono tassativamente previsti in una *legislazione per casi*. Così, R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1998, p. 260 e ss.

100. A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 440, l'Autore considera più efficace e garantista una scelta legislativa più dettagliata.

rendere i controlli più efficaci e mirati verso situazioni sintomatiche di evasione fiscale, si è manifestato, infatti, il problema della selezione di tali soggetti. Superato il precedente modello di controllo tributario di tutte le dichiarazioni, si è passati dai *controlli globali a sorteggio*, introdotti dall'art. 7 del d.l. 6 luglio 1974, n. 260 (convertito, con modificazioni, dalla legge 14 agosto 1974, n. 354)¹⁰¹, all'utilizzo dei *criteri selettivi*, fissati con decreto annuale del Ministro delle finanze, si sensi dell'art. 6 della legge 24 aprile 1980, n. 146¹⁰². I decreti ministeriali hanno la funzione pratica di indirizzare e programmare l'attività di verifica, garantendo margini di iniziativa ai singoli uffici, i quali non risultano vincolati in assoluto al rispetto di questi criteri poiché dispongono di una limitata capacità operativa per la diretta gestione dei controlli, in presenza di determinati presupposti ed elementi in base ai quali ritengono di procedere¹⁰³.

Anche dopo l'innovazione del 1980 persiste l'autonomia degli uffici

101. Soluzione valutata negativamente, si veda G. MARONGIU, *Il sorteggio fiscale e le amnesie del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, Parte I, p. 1977. Inoltre, tale sistema non consentiva la risoluzione dei problemi che riguardavano la discrezionalità degli uffici fiscali nella scelta dei contribuenti da controllare (S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2006, p. 170).

102. Il primo comma dell'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è sostituito dal seguente: «Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli articoli 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso». Al primo comma dell'articolo 51 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, è aggiunto il seguente periodo: «Il controllo delle dichiarazioni presentate e l'individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sono effettuati sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze che tengano anche conto della capacità operativa degli uffici stessi».

103. In dottrina si è discusso dell'efficacia e della natura giuridica dei decreti ministeriali in cui vengono definiti i criteri selettivi di controllo. La tesi prevalente li considera atti interni di indirizzo, dunque irrilevanti verso l'esterno. La loro violazione non determina l'illegittimità degli atti di controllo ma responsabilità disciplinare e amministrativa degli organi ispettivi (Così, F. FAVARA, *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, p. 222; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007; M. TRIVELLIN, *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 1045). Altra dottrina ha invece sostenuto la loro rilevanza esterna e l'illegittimità degli atti di controllo emessi in contrasto con tali criteri; (Così, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, p. 231).

nella scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo¹⁰⁴. Una rigida previsione, mediante decreto ministeriale, dei parametri a cui attersi nelle indagini avrebbe precluso la libera iniziativa dell'organo investigativo e limitato l'efficienza amministrativa, impedendo la comparazione di tutti gli interessi convergenti che il dato normativo non può considerare¹⁰⁵.

Nell'esercizio della libera iniziativa si ritiene, comunque, necessario motivare e, quindi, indicare le ragioni che spingono l'organo di controllo, in presenza di indizi di evasione, a discostarsi da quanto stabilito nel decreto ministeriale¹⁰⁶.

Il rispetto del vincolo derivante dalla *buona fede* obbliga l'Amministrazione finanziaria a tenere un comportamento conforme a quanto disposto e portato a conoscenza dei privati, salvo che non vi sia un interesse prevalente che vada esplicitato e motivato. In realtà, il principio della *buona fede* inteso nel significato oggettivo di dovere di correttezza e tutela dell'affidamento, non può ritenersi del tutto efficace in questo caso, in quanto la sua operatività presuppone che il comportamento dell'Amministrazione finanziaria generi non mera aspettativa, ma un *legittimo* affidamento del contribuente che sia meritevole di tutela. L'aspettativa di non subire un controllo della propria posizione fiscale non è considerata meritevole di tutela, corrisponde invece a quel particolare interesse del contribuente che non abbia adempiuto correttamente gli obblighi tributari¹⁰⁷.

Deve poi tenersi conto delle successive previsioni che hanno intensificato le verifiche fiscali nei confronti di determinate categorie di contribuenti che sono individuati secondo il volume di affari, ricavi o compensi e sottoposti periodicamente e regolarmente a controllo¹⁰⁸.

La legislazione fiscale più recente finalizzata ad un'efficace determinazione delle pretese impositive si caratterizza per l'estensione dei

104. In tal senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit.; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit..

105. Cfr., G.D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit. p. 98.

106. In tal senso, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit.

107. Si rinvia a G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 221 e ss.

108. Art. 42 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 *Disposizioni in materia di controlli dell'Amministrazione finanziaria, di rappresentanza e di assistenza dei contribuenti*.

poteri di indagine ed il ricorso a più convincenti ed articolati strumenti istruttori, prevedendo, inoltre, meccanismi di individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo formale sempre meno selettivi, si pensi all'art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 (modificato dall'art. 1, comma 17, della legge 13 dicembre 2010, n. 220) che, per effetto delle nuove modifiche, sancisce che gli uffici nel controllo formale delle dichiarazioni devono tener conto non solo dei criteri annualmente fissati dal Ministro delle finanze ma anche *di specifiche analisi del rischio di evasioni*.

Alla luce di ciò, si evince una maggiore manovrabilità e discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nell'espletamento dell'attività istruttoria.

1.3. Carattere discrezionale dell'azione conoscitiva svolta dall'Amministrazione finanziaria tra limiti scaturenti dai principi generali dell'ordinamento e situazioni giuridiche dei soggetti privati sottoposti a indagini tributarie

Nell'ambito dei poteri di controllo e conoscenza l'Amministrazione finanziaria dispone, nel rispetto dei principi di buon andamento e di imparzialità sanciti dall'art. 97 della Costituzione, di significativi margini di discrezionalità.

La moderna dottrina tributaria che ha definitivamente riconosciuto l'autonomia delle attività di controllo e conoscenza dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'azione di accertamento in senso stretto, valorizza, inoltre, il carattere discrezionale dei poteri degli organi investigativi con riferimento ad atti tributari di ispezione, di verifica e di controllo che rappresentano il risultato di una comparazione tra l'interesse pubblico all'acquisizione di informazioni fiscali e l'esigenza del contribuente o del terzo a non subire nel corso di un'indagine una lesione di un proprio diritto fondamentale. Precedentemente, laddove l'attività d'istruzione tributaria era considerata una fase meramente interna al procedimento di accertamento — di contro, alcuni autori avevano riscontrato profili di discrezionalità dei poteri di indagine tributaria¹⁰⁹ — i maggiori studiosi del diritto non ammettevano alcuna

109. Così, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accerta-*

valutazione comparatistica degli interessi coinvolti nel procedimento impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria¹¹⁰.

L'attività amministrativa è vincolata nel caso in cui la legge ne limiti l'esercizio attraverso regole rigide ed inderogabili, impedendo, dunque, all'organo amministrativo di compiere delle scelte; è, invece, discrezionale quando, pur essendo finalizzata al perseguimento dell'interesse pubblico in funzione del quale i poteri sono conferiti, non viene disciplinata dettagliatamente dalla legge, e, pertanto, l'Amministrazione è tenuta a ponderare l'interesse pubblico primario con gli altri interessi presenti nel procedimento con esso confliggenti e/o concorrenti¹¹¹.

In ambito tributario le decisioni che riguardano gli interessi economico-sociali, in particolare, la suddivisione del carico impositivo, sono adottate dal legislatore. L'azione impositiva che colpisce gli interessi patrimoniali del soggetto passivo è espressione dei principi costituzionali di cui agli artt. 23 e 53 Cost.¹¹².

In sede di accertamento l'assenza di discrezionalità non consente,

mento tributario, op. cit.; F. GALLO, (voce) *Discrezionalità*, in *Enc. Giur. Agg.*, II, Milano, 1999; ID., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 4/1992, p. 663 e ss., l'Autore ravvisava profili di discrezionalità amministrativa quando gli interessi da valutare riguardavano posizioni soggettive che solo incidentalmente venivano colpite dall'attività di controllo strumentale all'accertamento.

110. L'assenza di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio del potere impositivo, è evidenziata dalla dottrina tributaria in particolare prima della riforma tributaria degli anni settanta. *Contra* il carattere discrezionale dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, L. PERRONE, *Discrezionalità e norme interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, dello stesso Autore, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 79.

111. In tal senso, A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989. Nell'ambito del diritto amministrativo, vedere inoltre, L. BENVENUTI, *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988; F. M. NICOSIA, *Potere ed eccesso di potere nell'attività amministrativa « non discrezionale »*, Napoli, 1991.

112. In tal senso, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, p. 10. Attengono alla funzione impositiva le azioni dell'Autorità fiscale che sono finalizzate alla *tutela dell'interesse pubblico alla perequata distribuzione degli oneri tributari* (art. 53 Cost.), i limiti del potere impositivo sono individuati in base alla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. (Così, S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 20/1986, p. 1544). F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio, op. cit.*, p. 655. L'Autore considera la funzione impositiva vincolata, in quanto l'obbligazione tributaria è indisponibile, pertanto, l'imposta dovuta e le relative sanzioni non possono essere determinate dall'Amministrazione finanziaria in misura differente da quanto previsto dalla legge.

dunque, all'Amministrazione finanziaria di effettuare scelte di valutazione e di opportunità, poiché si tratta di un'attività prevalentemente vincolata in cui i presupposti di fatto e gli effetti giuridici sono predefiniti dalla legge¹¹³.

Tuttavia, durante le indagini fiscali, l'organo di controllo determina il tipo e la misura del potere investigativo, previsto necessariamente dalla legge, mentre l'Autorità fiscale è libera di scegliere quando, come ed in capo a chi effettuare un controllo¹¹⁴. L'istruttoria tributaria non è diretta alla cura degli interessi tributari che rientrano, peraltro, nel vincolo della riserva di legge dell'art. 23 Cost., bensì di interessi privati e pubblici che hanno altra natura¹¹⁵.

Nel corso dell'istruttoria e nella fase di esazione del tributo l'azione amministrativa tributaria incide, infatti, su diritti ed interessi non immediatamente patrimoniali¹¹⁶ e, pertanto, l'Amministrazione finanziaria dispone di un'ampia discrezionalità che esercita mediante la comparazione degli interessi che non attengono, come già precisato, alla funzione accertativa.

La vicinanza del diritto tributario al diritto amministrativo¹¹⁷ consente il rinvio alla disciplina amministrativistica per comprendere il senso e gli elementi propri della discrezionalità ed, in special modo, le modalità in cui si la stessa si delinea nel procedimento impositivo.

La discrezionalità si definisce tradizionalmente come *facoltà di scel-*

113. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, op. cit., p. 47.

114. Cfr. F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, p. 31; ID., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 471. È necessario chiarire che l'attività amministrativa è interamente libera, cioè priva di vincoli, quando l'Amministrazione agisce come soggetto di diritto comune oppure quando compie degli atti non rilevanti verso l'esterno. Quando come autorità, pone in essere atti verso l'esterno, agisce invece sulla base di un potere discrezionale, che è però a sua volta vincolato nel fine (Cfr., S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988).

115. Cfr., G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit., p. 88.

116. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 10, in cui l'Autore considera che «l'attività istruttoria si presenta come attività discrezionale, che fondandosi sui principi di cui agli artt. 2 e 97 Cost., incide su diritti e interessi non immediatamente patrimoniali del soggetto passivo (il quale, rileva sottolinearlo, talvolta può essere persona diversa dal contribuente)».

117. Il procedimento tributario è attratto nella disciplina del procedimento amministrativa (Cfr., B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Milano, 2008, p. 4). Sul punto, L. FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1992, p. 2; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1999, p. 3; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 4.

ta (in assenza della quale si individuerrebbe un'attività vincolata) tra più comportamenti giuridicamente leciti per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato¹¹⁸. Secondo Autorevole dottrina, corrisponde a « libertà limitata positivamente »¹¹⁹, in quanto gli spazi entro cui l'Amministrazione può compiere le sue scelte sono comunque definiti dalle disposizioni normative.

La Pubblica amministrazione esercita, nel rispetto del principio di legalità¹²⁰, il proprio potere, ma non è mai completamente libera di decidere, dovendo perseguire l'interesse collettivo che sta alla base del

118. La facoltà di scelta può riguardare l'*an* dell'emanazione di un provvedimento, ovvero il *quando*, l'individuazione dunque del momento più opportuno, e può anche interessare i due aspetti del *quomodo*, che indica le modalità di esternazione del provvedimento e la facoltà di scegliere quali elementi accidentali inserirvi, ovvero il *quid*, ossia la determinazione del contenuto che in concreto appare più opportuno. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1142.

119. Così, M. S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione*, Milano, 1939, p. 236.

120. Il principio di legalità nel diritto amministrativo, si vedano V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e giusto procedimento*, in *Giur. cost.*, 1962; F. SATTA, *Principio di legalità e Pubblica amministrazione nello Stato democratico*, Padova, 1967; S. LEVI, *Legittimità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXIV; L. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, in *Enc. giur.*, XVII, Roma, 1990; A. M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984; E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2005. M. R. SPASIANO, *Funzione amministrativa e legalità di risultato*, Torino, 2003, p. 217. Inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 5/2012, p. 1107 e ss., l'A., in particolare, nella parte conclusiva del Suo contributo, in relazione alla presunta coincidenza tra accertamento di maggior imponibile e compimento di illeciti, quantomeno sotto il profilo oggettivo, in quanto il primo presupporrebbe comunque una dichiarazione infedele, manifesta al riguardo non solo riserve di carattere generale, ma sottolinea come sia proprio la mancanza di una solida base normativa a rendere inverosimile tale coincidenza ancorando le tecniche accertative attuali all'uso di concetti indeterminati e non più al rispetto di adempimenti formali, come accadeva invece, nel sistema uscito dalla riforma tributaria degli anni settanta. Tali osservazioni vanno a fortificare i dubbi sul concreto dilagare di una impostazione legislativa capace di dettare disposizioni estremamente sintetiche che hanno provocato uno slittamento della normazione fiscale verso il livello sub-legislativo nonché, l'assegnazione agli Uffici tributari di non trascurabili responsabilità, con la conseguente connotazione dell'attuale materia tributaria sempre più in senso amministrativo, così M. INGROSSO, *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* n. 11/2012, p. 1013 e ss. Invero, continua efficacemente l'A. Lo spazio di diritto tributario lasciato libero dalla legge è stato riempito dall'azione amministrativa degli Uffici tributari, tanto che si può ventilare l'esistenza *de jure* di un ambito amministrativo all'interno del quale risulta sospesa l'efficacia dell'atto legislativo tributario.

suo compito¹²¹.

L'esercizio della discrezionalità amministrativa contempla la ponderazione dell'interesse pubblico primario con gli altri interessi secondari che sono coinvolti nell'azione¹²². La decisione finale è, quindi, il risultato di un'adequata ponderazione dei diversi interessi¹²³.

Anche la dottrina tributarista¹²⁴ riconosce nell'ambito dell'attività

121. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1140, «il potere amministrativo non è completamente libero ma, al massimo, discrezionale».

122. In particolare M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, op. cit., e dello stesso Autore, *Diritto amministrativo*, Milano, 1988.

123. Si parla di discrezionalità amministrativa («pura») quando il legislatore non interviene per intero in merito all'individuazione ed alla comparazione degli interessi coinvolti in una determinata situazione, demandando all'organo amministrativo il compito di compiere di volta in volta valutazioni proprie che siano orientate dalla legge soltanto nel fine. L'Amministrazione non solo deve acquisire ed esaminare i fatti ma deve compiere anche una sintesi degli interessi compresenti e scegliere la soluzione più opportuna al raggiungimento dell'interesse primario [La discrezionalità amministrativa prevede il momento del giudizio, durante il quale l'Amministrazione individua ed analizza i fatti e gli interessi compresenti, ed il momento della scelta, in cui, alla luce delle risultanze del giudizio, l'Amministrazione esprime la sua volontà. La natura discrezionale dell'esercizio di potere amministrativo condiziona molti aspetti del procedimento amministrativo. Nel momento del giudizio, in cui si individuano e si analizzano gli interessi in gioco, assume valore pregnante l'istituto della partecipazione del privato al procedimento amministrativo (ex art. 7 L. n. 241/1990), in quanto strumentale alla rilevazione degli interessi secondari, e nella fase della scelta, ovvero quando viene adottata la soluzione più opportuna al raggiungimento dell'interesse primario, fondamentale è l'obbligo della motivazione (ex art. 3 L. n. 241/1990), in cui si esplicano le ragioni della scelta. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1143 e ss.]. Si ha invece discrezionalità tecnica [non sembra che la discrezionalità tecnica possa trovare applicazione nel diritto tributario. Cfr., F. GALLO, (voce) *Discrezionalità (diritto tributario)*, op. cit., p. 437, osserva l'Autore che «il termine "discrezionalità" è usato tecnicamente senza specificare se si tratti di mera opinabilità — quella cioè che una volta era chiamata discrezionalità tecnica — o invece di vera discrezionalità amministrativa»] nel momento in cui l'Amministrazione deve addivenire ad un giudizio di contenuto tecnico — scientifico; in quest'ipotesi non si compie alcuna comparazione di interessi e valutazioni di opportunità [in ordine alla differenza tra *discrezionalità amministrativa (o pura)* e *discrezionalità tecnica*, si veda G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 192 e ss. Sul tema della discrezionalità tecnica si veda, V. BACHELET, *L'attività tecnica della pubblica amministrazione*, Milano, 1967; C. MARZUOLI, *Potere amministrativo e valutazioni tecniche*, Milano, 1985; F. SALVIA, *Attività amministrativa e discrezionalità tecnica*, in *Dir. proc. Amm.*, 1992; F. CINTIOLI, (voce) *Discrezionalità tecnica (diritto amministrativo)* in *Enc. dir.*, *Annali*, Milano, 2008; F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit. p. 1141.] poiché questo tipo di discrezionalità concerne solo il momento del giudizio e non racchiude il potere di scegliere la soluzione più opportuna per l'interesse da perseguire [Cfr., F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1154].

124. F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, op. cit.; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi efficacia e tutela*, op. cit. In argomento numerosi sono i contributi, si vedano, I.

dell'Amministrazione finanziaria la sussistenza di una discrezionalità cosiddetta « pura », intesa come valutazione degli interessi che non incidono, però, nella sfera impositiva.

L'Amministrazione finanziaria nelle operazioni di controllo e conoscenza agisce « come autorità »¹²⁵, esercitando un potere autoritativo in base al quale deve perseguire l'interesse pubblico primario che giustifica l'attribuzione del potere stesso.

L'interesse fiscale primario di cui all'art. 53 Cost. è funzionale all'attività istruttoria e si esprime nel controllo della regolarità delle obbligazioni tributarie e nella conoscenza di fatti fiscalmente rilevanti. Ad esso si affiancano gli interessi di carattere secondario del privato a non subire limitazioni delle proprie libertà costituzionalmente protette.

Gli organi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria, nel perseguire l'interesse primario, compiono delle scelte che non sono completamente libere ma vincolate al fine da raggiungere.

Poiché nella fase istruttoria le norme tributarie attribuiscono al Fisco i poteri necessari ad acquisire conoscenze potenzialmente idonee a ledere i diritti di rango costituzionale connessi anche all'inviolabilità del domicilio, della libertà e della segretezza, la scelta dei poteri da esercitare deve tenere in giusto conto il grado di incisività che l'attività di indagine può determinare nella sfera giuridica del contribuente.

L'Amministrazione finanziaria compie una valutazione comparativa degli interessi, scegliendo quando, come e in capo a chi effettuare un controllo¹²⁶ stabilito dalla legge, così da consentire agli uffici *l'adempimento dei loro compiti*¹²⁷.

MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, op. cit.; M.T. MOSCATELLI, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1107; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, p. III; I. MANZONI-G. VANZ, *Il diritto tributario*, op. cit.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, op. cit.; ID., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Relazione al Convegno, La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo, 2011; 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*, op. cit.; G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit.

125. M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, op. cit., p. 50.

126. In tal senso, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 297.

127. *Ex artt.* 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 32 del d.P.R. n. 699 del 1973.

Secondo un moderno orientamento dottrinale, nell'attività di controllo e conoscenza tributaria può ravvisarsi una discrezionalità amministrativa 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)¹²⁸.

Nel momento in cui devono essere contemperati gli interessi, pubblici e privati, gli uffici agiscono in forza di poteri discrezionali, giungendo ad una decisione ponderata, nel rispetto dei principi costituzionali¹²⁹.

Nell'agire per il perseguimento dell'interesse pubblico all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, l'Autorità fiscale, pur avendo libertà di scelta tra tutte le possibili soluzioni conformi alla legge, deve rispettare il principio amministrativistico, ovvero, esercitare i poteri autoritativi di indagine, che le sono attribuiti dalle norme tributarie. Deve tener conto, in modo *imparziale*, degli interessi del privato coinvolti nell'azione ed ottenere così il soddisfacimento del predetto interesse pubblico con il minor sacrificio di quello del privato¹³⁰, incorrendo, in caso contrario, in una violazione di legge¹³¹.

Data l'impossibilità del legislatore di prevedere in via generale ed astratta la composizione di tutti gli ulteriori interessi di carattere secondario che sono coinvolti, spetta all'Amministrazione dettare le regole del caso concreto giudicando adeguatamente i diversi ed eventuali interessi in gioco.

È corretto ritenere che gli organi investigativi non devono curare esclusivamente il loro primario interesse, poiché altrimenti si incorrerebbe in un ingiustificato ed inopportuno esercizio di poteri autoritativi di indagine particolarmente invasivo.

Può accadere che l'Amministrazione finanziaria incorra in una vio-

128. Cfr., 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*, op. cit., p. 576 e ss. Inoltre, G. VANZ — I. MANZONI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 260.

129. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit. p. 406.

130. Cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2012, p. 234.

131. In tal senso, G. VANZ — I. MANZONI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 262 «L'Amministrazione non deve cioè isolatamente seguire al "massimizzazione" dell'interesse fiscale, ma lo deve fare in termini di ragionevolezza e scegliendo la soluzione che comporti una restrizione delle libertà individuali dei privati solo nei limiti strettamente necessari al soddisfacimento dell'interesse fiscale».

lazione della legge o dei principi generali del diritto che si configurano come forme di eccesso di potere a causa dell'intensità e delle modalità con cui gli atti di indagine sono posti in essere¹³².

Un'ispezione tributaria può dirsi viziata da eccesso di potere qualora l'Amministrazione finanziaria si avvalga del potere autoritativo di indagine, non per attuare un controllo degli obblighi tributari ed acquisire conoscenze fiscalmente utili, ma per perseguire fini diversi da quelli previsti dalla legge, come, ad esempio, per soddisfare un interesse personale dei verificatori.

In considerazione degli ampi margini di discrezionalità della fase dell'istruttoria tributaria, l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, limita in parte le scelte che gli organi investigativi devono compiere nell'esercizio dei propri poteri, in termini di garanzia dei diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale ed in linea con la previsione che vieta di aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria (*ex art. 1, secondo comma, della legge n. 241 del 1990*)¹³³.

Al primo comma la norma stabilendo che può essere adottato l'accesso ispettivo solo in presenza di *effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo*¹³⁴, tende dunque ad assicurare il corretto svolgimento dell'azione amministrativa ridimensionando la discrezionalità dell'Autorità fiscale. La stessa norma, nel prevedere che l'accesso sia eseguito *con modalità tali da arrecare la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali e professionali del contribuente*, evidenzia l'esigenza di ponderare l'interesse del privato a poter

132. Cfr., S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 297. Vedere, inoltre, R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2/2002, p. 641 e ss., l'Autore ritiene che la valutazione comparativa tra interessi pubblici e privati dell'Amministrazione è sindacabile in presenza di contraddizioni, abusi e negligenze.

133. Così, G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit., p. 113.

134. Art. 12, I comma: « 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. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e 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 ». Per un quadro generale dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase verifiche fiscali*, op. cit., p. 125 e ss.

comunque svolgere liberamente la propria attività. L'Amministrazione è tenuta a valutare e misurare gli altri interessi, così da perseguire lo scopo primario con il minor sacrificio possibile di questi ultimi.

Il legislatore, al quinto comma¹³⁵, nel disciplinare la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, ne limita la discrezionalità, privando gli operatori della facoltà di protrarre i tempi del controllo, in modo da non comportare un eccessivo disagio per il privato¹³⁶. La medesima disposizione prevede una possibile proroga della permanenza dell'Amministrazione finanziaria in casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio. La proroga ha natura discrezionale e le ragioni e l'opportunità della sua richiesta devono essere motivate.

Mancando nella determinazione dell'imposta l'esercizio del potere discrezionale, la situazione giuridica del contribuente innanzi all'avviso di accertamento deve ricondursi ad un vero e proprio diritto soggettivo; prima dell'eventuale adozione dell'atto impositivo, il contribuente vanta, invece, una posizione giuridica sostanziale di inte-

135. Art. 12, V comma: « La permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare 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 ». Su questo argomento, in dottrina, A. NUZZOLO, *Gli accessi nella prassi amministrativa*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar — F. Tundo, Piacenza, 2005; I. SUSANNA, *Diritto e garanzia e del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti dei contribuenti*, a cura di A. Fantozzi — A. Fedele, Milano, 2005; F. DOMINICI, *La durata massima della verifica fiscale, deve rispettare i sessanta giorni lavorativi consecutivi*, in *fiscalitax*, 2010. In ordine alle problematiche che interessano le modalità attraverso cui devono essere quantificati i giorni di permanenza dei verificatori, sorte a seguito delle modifiche introdotte dal decreto sviluppo n. 70/2011 all'art. 12, comma V, dello Statuto dei contribuenti, A. BORGOGGIO, *Verifiche fiscali. I nuovi limite temporali fissati dal d.l. sviluppo convertito*, in *Il fisco*, 35/2011; F. TUNDO, *Solo per « minimi » valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 32/2011; A. TOMASSINI, *Controlli fiscali al contribuente: la « chimera » del termine di durata*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1857; S. CAPOLUPO, *Valenza ed effetti delle modifiche del decreto sviluppo ai termini di durata dei controlli*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1932. A.R. CIARCIA, *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2011, p. 1155 e ss.

136. Tale soluzione normativa priva in realtà i verificatori di un considerevole margine valutativo che in concreto potrebbe rendere l'agire amministrativo maggiormente efficiente (Cfr., G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit., p. 124.

resse legittimo al corretto svolgimento dell'azione amministrativa¹³⁷. 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 impositivi¹³⁸. La giurisprudenza maggioritaria conferma, infatti, che *quando la legge determina in modo tassativo i presupposti e le modalità del debito d'imposta, la posizione del contribuente è di diritto soggettivo*¹³⁹.

L'autorizzazione per lo svolgimento delle indagini finanziarie che l'organo investigativo richiede all'Autorità sovraordinata (ai sensi degli artt. 32, primo comma, n. 7 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, secondo comma, n. 7 del d.P.R. n. 633 del 1972), ha valore di atto discrezionale e come ogni atto amministrativo deve essere motivata. Il soggetto che dovrà emettere l'atto di autorizzazione è tenuto a verificare che i dati e le informazioni raccolte siano sufficienti per compiere la propria valutazione in ordine all'opportunità ed all'efficacia della richiesta di indagine finanziaria.

L'esame degli aspetti che attengono alla funzione impositiva di tipo vincolato e all'esercizio dei poteri discrezionali nell'ambito dell'attività di controllo e conoscenza costituisce la base per la rappresentazione delle diverse possibili forme di tutela del privato, contribuente o terzo, contro l'Amministrazione finanziaria¹⁴⁰.

È noto che una situazione giuridica attiva viene a configurarsi come vero

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

138. Su questo argomento, R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, op. cit. p. 29 e ss.; G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit., p. 68 e ss.

139. *Ex pluribus*, Cass. s.u., civ., 8 febbraio 1995, n. 1442, in *banca dati Il fisco video*. I giudici ritengono che quando l'Autorità fiscale non esercita alcuna attività discrezionale il contribuente è titolare di un diritto soggettivo.

140. Con riferimento alle situazioni giuridiche di cui sono titolari i privati nei confronti della Pubblica Amministrazione, il diritto amministrativo individua la dicotomia tra diritto soggettivo e interesse legittimo, tra l'altro fondamentale ai fini della determinazione giurisdizionale. Il privato può vantare nei confronti della pubblica amministrazione o una posizione di diritto soggettivo, quando l'assetto degli interessi è regolato interamente dalla legge e pretendere, in tal caso, il soddisfacimento del proprio interesse sostanziale, oppure di interesse legittimo, nel caso in cui talune scelte sono demandate all'apprezzamento discrezionale dell'amministrazione [Cfr., G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 238 e ss.].

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 interprivati (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) al quale 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 pubblico¹⁴¹.

Bisogna assicurare una effettiva e diretta tutela giurisdizionale contro tali atti, ripartita tra giudice ordinario, qualora si faccia valere un diritto soggettivo, e giudice amministrativo, nel caso in cui l'atto ispettivo colpisca un interesse legittimo.

L'atto ispettivo è un atto in grado di produrre nella sfera del soggetto passivo la lesione di un diritto o di un interesse legittimo nel caso in cui sia inficiato da un vizio che lo rende non conforme alla legge.

La discrezionalità che connota le attività conoscitive tributarie ri-

141. Per la definizione di interesse legittimo e diritto soggettivo, ed il criterio di riparto di giurisdizione, secondo il diritto amministrativo, si rinvia a F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., 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». In tema, D. SORACE, *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, 2010; A. ROMANO, *I soggetti e le situazioni giuridiche soggettive nel diritto amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 1993; A. ROMANO TASSONE, voce *Situazioni giuridiche soggettive (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1998; G. MIELE, *Potere, diritto soggettivo e interesse*, Milano, 1987; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, p. 74 e ss.; M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, ed. III, Bologna, p. 115 e ss.; M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002. La norma di relazione concerne il potere dell'Amministrazione, del quale individua anche il limite. L'Amministrazione chiamata a rispettare una norma d'azione può liberamente agire entro i limiti del proprio interesse e non è ostacolata dall'interesse del privato. In argomento, A. ROMANO, *Giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativistica dopo la legge n. 205 del 200 (epitaffio per un sistema)*, in *Dir. proc. Amm.*, 2001. Quando il legislatore riserva all'Amministrazione la facoltà di compiere valutazioni nell'interesse pubblico, l'esercizio discrezionale è in grado di degradare il diritto soggettivo ad interesse legittimo, con conseguente giurisdizione del giudice amministrativo.

conosce al privato una posizione di interesse legittimo, pertanto, le scelte che riguardano gli interessi in gioco non sono definite legislativamente ma sono rimesse al libero apprezzamento dell'organo amministrativo, al punto che il soggetto sottoposto ad indagine potrà pretendere dall'Amministrazione finanziaria il rispetto delle norme e dei principi corrispondenti alla parte vincolata del potere discrezionale, e non il soddisfacimento del proprio interesse sostanziale¹⁴².

In ultimo, nonostante la riserva legislativa di definizione degli aspetti sostanziali ed economici, si consideri, comunque, nell'ambito del procedimento tributario, il possibile utilizzo di ampi margini di discrezionalità amministrativa nel rapporto di collaborazione con il contribuente, cosicché, l'Autorità fiscale compia, per il soddisfacimento dell'interesse pubblico, opportune valutazioni e scelga soluzioni applicative che conducano il soggetto verso la piena conformità delle norme tributarie di cui è destinatario, incarnando, completamente, lo spirito della moderna *Tax compliance*.

Da parte di chi scrive, si immaginano anche nuove forme di stretta cooperazione tra l'Ufficio e il contribuente, strutturate su percorsi sempre più semplificati e caratterizzate da processi (matrici) ben definiti rispetto ad ogni singola norma di riferimento. Tesi, questi ultimi, ad indicare al soggetto passivo l'evoluzione della normativa d'interesse e i conseguenti obblighi normativi di natura fiscale, che siano applicabili allo stesso: quali rischi possono condurre all'inadempienza di tali obblighi; quali all'applicazione delle relative sanzioni; quali possono essere le modalità utilizzabili (nel senso di veri e propri presidi), per mitigare i rischi di *compliance* fiscale. Siffatte piattaforme risulteranno di più agevole sviluppo rispetto a contribuenti di maggiori dimensioni (ovvero contrassegnati da un'organizzazione interna di persone e di mezzi che potranno essere preposti o dedicati a tali controlli), ma, d'altra parte, proiettare detto meccanismo anche verso contribuenti

142. Così, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 240. Qualora l'esercizio dei poteri ispettivi dell'Amministrazione finanziaria comprima la posizione giuridica del soggetto inquisito, incidendo nella sua sfera individuale e non patrimoniale (ad esempio violando il domicilio, o il segreto professionale), si configura un'ipotesi di interesse legittimo, in tal senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit.. Allo stesso modo, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, op. cit., p. 234; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, p. 755 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario (parte generale)*, op. cit., p. 370.

connotati da posizioni fiscali più dimensionate non dovrà considerarsi operazione impossibile.

1.4. I vizi provocati da anomalie del procedimento amministrativo tributario: atti invalidi e comportamenti illeciti nell'attività d'indagine

Il sistema normativo tributario impone una serie di regole a garanzia e nel rispetto dei diritti inviolabili e delle libertà fondamentali del soggetto coinvolto nell'attività di indagine. Le eventuali illegittimità commesse nell'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, oltre ad avere incidenza sulla validità dell'atto impositivo, coinvolgono direttamente i diritti e le libertà dell'individuo, quali, la libertà personale, la libertà di domicilio e quella di comunicazione, il segreto professionale e bancario, posizioni che ricevono tutela da norme costituzionali (ai sensi degli artt. 13, 14 e 15 Cost.) e dal diritto comunitario (*ex art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*).

Si è detto che in base al criterio di tipicità degli atti istruttori, l'agire amministrativo nello svolgimento delle attività conoscitive e di controllo tributario è retto anzitutto dal principio di legalità.

Dato il particolare stato di soggezione in cui possono trovarsi i soggetti passivi coinvolti nelle indagini, i poteri autoritativi di cui si serve l'Amministrazione finanziaria ed i limiti entro cui detti poteri possono incidere nella sfera individuale dei privati, ovvero il limite di sacrificio che gli interessi individuali possono sopportare, devono essere necessariamente previsti dalla legge, di contro, un'attività d'indagine che provochi una compromissione degli interessi e dei diritti del singolo *contra legem* deve ritenersi viziata.

Nella categoria dei vizi istruttori¹⁴³ rientrano le violazioni compiute

¹⁴³. Il vizio di incompetenza sussiste nel momento in cui l'autorità ispettiva pone in essere l'atto esorbitando i limiti della propria competenza e 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. 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

nel corso di attività conoscitive e di controllo fiscale che determinano in capo al soggetto indagato un obbligo di *pati*, nell'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche, oppure un obbligo di *facere* o di *dare*, nei casi in cui si ricorre a poteri istruttori meno invasivi (ad esempio una richiesta di esibire o trasmettere atti o documenti, o l'invito a comparire in Ufficio per fornire dati e notizie). Nell'esercizio di tali attività si provoca un'inevitabile interferenza nella sfera di libertà individuale del privato coinvolto nell'indagine, sia esso un contribuente o un terzo. Tuttavia, non sono comprese in questo stesso ambito le modalità istruttorie che differentemente sono fornite dagli stessi contribuenti adempiendo a precisi obblighi tributari, come la presentazione della dichiarazione dei redditi.

La violazione delle norme che regolamentano i relativi poteri determina l'illegittimità dell'attività istruttoria e l'invalidità dell'atto. L'attività istruttoria è illecita quando si riscontra un'anomalia del procedimento causata da un comportamento dell'Amministrazione finanziaria che si è avvalsa di un potere non previsto dalla legge, o a causa dell'assenza di un provvedimento amministrativo necessario, come l'autorizzazione prevista per l'esecuzione di accessi, oppure perché lo stesso provvedimento risulta viziato nella sua forma o nei presupposti di legge.

Gli atti mediante i quali l'Amministrazione finanziaria destina il compimento di una attività funzionale all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti ed al controllo delle attività economiche del contribuente, incidendo autoritativamente sui diritti del soggetto che viene indagato, hanno natura provvedimentale¹⁴⁴. Il provvedimento

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. P. VIRGA, *Diritto amministrativo, I principi*, Milano, 2001.

¹⁴⁴ Cfr., S. ZAGA', *La invalidità degli atti impositivi*, Milano, 2012, p. 206. In dottrina, I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario, op. cit.*, p. 251 e ss.; G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 1145; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria, op. cit.*, p. 467 e ss. ID., *L'istruttoria nel sistema tributario, op. cit.*, p. 25 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario, op. cit.*; B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Milano, 2006.

racchiude la decisione dell'organo amministrativo competente, precedendo il realizzarsi della vicenda giuridica relativa a situazioni e rapporti giuridici (come nel caso della costituzione di obblighi di *facere, dare e pati*)¹⁴⁵, deve essere adeguatamente motivato, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno condotto alla decisione¹⁴⁶ ed, in alcuni casi, è condizionato dal rilascio di apposite autorizzazioni preventive, i cui effetti si riflettono sulla validità del provvedimento dispositivo dell'attività ispettiva.

La natura provvedimentale di tali atti implica l'adozione dello schema di invalidità proprio del diritto amministrativo, in ragione del quale, il provvedimento amministrativo difforme dallo schema normativo può essere nullo o annullabile¹⁴⁷. La legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante *Modificazioni e integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, con-*

145. Cfr., I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 255. In dottrina, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 256. Questa dottrina ha osservato che «Tutte le volte che la legge attribuisce alla pubblica amministrazione il potere di produrre delle vicende giuridiche relative a situazioni e rapporti giuridici (come nel caso della costituzione, a carico dei privati, di obbligazioni di *facere*, di *dare* o anche solo di *pati*), queste vicende non si producono mai automaticamente, ma richiedono una decisione in tal senso da parte del competente organo amministrativo, destinata a tradursi e formalizzarsi in un atto, che viene appunto definito come "provvedimento", in conformità al generale schema "norma — potere — effetto" (in contrapposizione allo schema "norma — fatto — effetto", nel quale l'effetto giuridico si produce automaticamente al verificarsi del fatto, come si è visto trattando della nascita dell'obbligazione tributaria)»

146. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 1146.

147. Le ipotesi di anomalia del provvedimento amministrativo corrispondono all'invalidità (in senso stretto) e all'inesistenza. L'irregolarità, invece, è una violazione di marginale importanza, che non determina un vizio vero e proprio, è sempre sanabile e può dar luogo a sanzioni di carattere disciplinare a carico del funzionario che ha posto in essere l'atto. Il provvedimento è illegittimo quando viola la norma giuridica, provocando l'invalidità dell'atto, che nel diritto amministrativo tende ad identificarsi con l'annullabilità. La dicotomia dell'invalidità e dell'inesistenza dell'atto, secondo la definizione privatistica, rispecchia simmetricamente l'annullabilità e la nullità del provvedimento amministrativo. 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). Secondo le norme del codice civile l'atto nullo non produce effetti (*quod nullum est, nullum producit effectum*), mentre l'atto annullabile è pienamente efficace purché il soggetto interessato non promuova la relativa azione di annullamento. L'atto è nullo in caso di mancanza di uno dei suoi elementi essenziali, o perché contrario a norme imperative; salvo che la 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 indicata dalla legge. L'atto annullabile è comunque produttivo di effetti, salvo che il giudice non provveda al suo annullamento con effetto retroattivo.

cernente norme generali sull'azione amministrativa, ha dedicato un intero capo alla disciplina del provvedimento amministrativo, il Capo IV-bis., rubricato *Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo. Revoca e recesso*¹⁴⁸. L'intervento di modifica alla legge n. 241/1990 ha innovato il procedimento amministrativo ed ha comportato l'estensione della disciplina amministrativistica sull'invalidità degli atti anche ai procedimenti impositivi, in quanto compatibile secondo l'orientamento prevalente in dottrina¹⁴⁹.

Prima di tale modifica la distinzione civilistica tra atto nullo e annullabile era estranea al diritto tributario, ove la nullità si identificava, piuttosto, con l'annullabilità. Nel nuovo contesto normativo il regime dell'invalidità degli atti amministrativi deve conformarsi ai principi ed alle disposizioni particolari proprie del diritto tributario, ove il provvedimento impositivo resta, comunque, quello delineato dal legislatore tributario e, pertanto, l'inosservanza delle disposizioni stabilite dalla legge a pena di nullità genera provvedimenti meramente annullabili¹⁵⁰. L'atto impositivo pur essendo qualificato nullo dalla legge è dotato di efficacia giuridica fino alla pronuncia giurisdizionale di annullamento su richiesta del soggetto destinatario dell'atto.

Le cause e le conseguenze dell'invalidità sono previste dai « nuovi » articoli 21-septies e 21-octies della legge sul procedimento amministrativo, che disciplinano le categoria rispettivamente della nullità e la annullabilità dell'atto.

Ai sensi dell'art. 21-septies, « 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 ».

148. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 229, « non v'è dubbio alcuno che tale intervento legislativo ha profondamente innovato il procedimento amministrativo, e di riflesso anche quello tributario ».

149. Si rinvia a cap. I, par. I, (nota 29).

150. In tema, si veda F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2009, p. 216 e ss.; ID., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1445 e ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 227; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sulla legge amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 729 e ss.; S. ZAGA', *La invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 85. F. PISTOLESI, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2012, p. 1131 e ss.

L'atto impositivo qualificato dalla legge come « nullo » è dotato di un'efficacia giuridica immediata e precaria.

A titolo esemplificativo, si pensi, nell'ambito del procedimento impositivo di controllo e di conoscenza di fatti fiscalmente rilevanti, ad una ipotesi di accesso ispettivo domiciliare, legittimo se preceduto da un'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, a norma dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972; in applicazione della disposizione in esame, nel caso in cui l'ordine di procedere a tale accesso ispettivo sia stato emesso dal capo dell'ufficio in assenza della relativa autorizzazione, posta a garanzia delle libertà fondamentali costituzionalmente riconosciute, l'atto istruttorio sarà nullo, perché emesso in carenza di potere.

Sotto la rubrica « Annullabilità del provvedimento », l'art. 21 *octies*, primo comma, prevede che « è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza »¹⁵¹. In quest'ipotesi, l'atto ancorché illegittimo deve ritenersi efficace ed in grado di degradare ad interesse legittimo l'originario diritto soggettivo¹⁵². Fino al momento del suo eventuale annullamento, l'atto invalido è comunque efficace¹⁵³, tanto è vero che se il soggetto non impugna l'atto ne subirà gli effetti. L'atto invalido, che non è stato impugnato, diventa definitivo, salvo che non venga annullato d'ufficio dalla stessa Amministrazione.

L'art. 21 — *octies*, II comma, prima parte, sancisce la non annulla-

151. L'art. 21 — *octies* comma 1, della Legge n. 241 del 1990, introdotto dalla legge n. 15 del 2005, ripropone la tradizionale ripartizione dei vizi di legittimità. La novellata norma ha opportunamente positivizzato l'aspetto sostanziale di tali vizi, individuati non più esclusivamente come elementi legittimanti il ricorso giurisdizionale, ma più propriamente come cause di annullabilità del provvedimento. Tra i concetti di *illegittimità* e di *annullamento* vi è una relazione di *consequenzialità* e di *corrispondenza biunivoca* (Cosi, G. CARLOTTI, *Il nuovo procedimento amministrativo*, Padova, 2005), in quanto è illegittimo il provvedimento amministrativo emesso in violazione delle norme giuridiche che lo disciplinano, inficiato da uno dei tre vizi tipici individuati dal legislatore, e cioè violazione di legge, eccesso di potere o incompetenza, ed il provvedimento illegittimo è suscettibile di annullamento. (Cfr. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1423).

152. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, op. cit., p. 1163.

153. M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, op. cit., 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).

bilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti « qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato ». È dunque ammessa la conservazione degli atti affetti da vizi di violazione di legge « non essenziali », qualora sia evidente che il contenuto dell'atto non sarebbe stato diverso anche senza il vizio denunciato.

Secondo la *ratio* di questa norma l'illegittimità formale provoca l'annullamento dell'atto solo quando i propri effetti si riflettono sul contenuto del provvedimento. Questa regola concerne esclusivamente i provvedimenti amministrativi la cui adozione sia vincolata, vale a dire, i provvedimenti per i quali la legge non prevede alcun margine di apprezzamento da parte dell'Amministrazione.

In dottrina si ravvisa una oggettiva difficoltà di applicarla la medesima regola del depotenziamento dei vizi formali e procedurali dei provvedimenti amministrativi a contenuto vincolato anche in tema di atti tributari¹⁵⁴.

154. In dottrina, S. ZAGA', *La invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 150 e ss., La disposizione contenuta nel primo periodo dell'art. 21 — octies, Il comma, è considerato non operativo in ambito tributario dalla dottrina prevalente, A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei contribuenti*, Studi in onore di G. Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. MARCHESELLI, Torino, 2012; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, op. cit.; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21 — octies dalla l. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1621; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 730 e ss.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, op. cit., p. 246, per l'Autore questa regola incontra difficoltà nell'applicazione ai procedimenti e provvedimenti tributari a carattere limitativo, all'interno di quei rapporti caratterizzati dalla prevalenza dell'interesse fiscale e dell'intensa autoritatività della pretesa impositiva; lo stesso Autore, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sul'azione amministrativa*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei contribuenti*, Studi in onore di G. Marongiu, op. cit., p. 250. *Contra*, a favore dunque dell'estensione di questa regola in ambito tributario, F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1445; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul « procedimento tributario » dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, op. cit.. Su questo argomento, F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21—octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 88, secondo l'Autore sussistono valide ragioni per sostenere sia la tesi a favore dell'applicabilità della norma *de qua* agli atti tributari sia a favore della non applicabilità dello stesso articolo, in base a valutazioni di opportunità e sul piano della convenienza del bilanciamento delle contrapposte esigenze.

La suddetta regola amministrativa, pur rappresentando un intervento rivoluzionario per l'ordinamento italiano¹⁵⁵ nella misura in cui, al fine di mettere in evidenza l'importanza della correttezza dell'azione amministrativa secondo la cosiddetta logica dell'« amministrazione di risultato », codifica tale sistema di depotenziamento dei vizi meramente formali e procedurali, non trova, tuttavia, effettiva operatività in materia tributaria.

A prima vista, data la natura vincolata richiesta dall'art. 21 — *octies*, Il comma, prima parte, la regola in esame sembra poter trovare concreta applicazione anche nel procedimento tributario. Ciò nonostante, deve precisarsi che, la funzione impositiva, benché vincolata e non discrezionale nel momento in cui la legge limita l'azione amministrativa, predefinendo i presupposti di fatto e gli effetti giuridici in fase di accertamento tributario, non può comunque definirsi una funzione strettamente vincolata, in quanto, nel procedimento di attuazione dei tributi, non mancano momenti in cui l'Amministrazione finanziaria effettua scelte valutative e di opportunità. Come già anticipato in questa sede (v. p. 1.3), il carattere discrezionale dell'azione amministrativa si valorizza in modo particolare nell'esercizio dei poteri di controllo e di conoscenza, necessari per l'acquisizione dei fatti fiscalmente rilevanti, talvolta invasivi della sfera personale, in cui l'interesse fiscale va comparato con quello dei privati.

La ragione principale della non operatività in ambito tributario della regola *de qua* va ricercata esattamente nell'esigenza di correttezza e di trasparenza dell'azione amministrativa nell'applicazione dei tributi e di tutela degli interessi del contribuente, nel timore, inoltre, che l'estensione della *non annullabilità per vizi formali e procedurali* possa pregiudicare le menzionate garanzie. La medesima *ratio* è poi avvalorata dalla necessità che la disciplina generale amministrativa ed il nuovo regime d'invalidità degli atti si coordinino con le disposizioni presenti nel diritto tributario ed, in particolare, nello Statuto dei diritti del contribuente che *orienta in chiave garantista l'interpretazione di tutte le leggi tributarie*¹⁵⁶.

155. In tal senso, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1424.

156. Cfr., L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei contribuenti*, Studi in onore di G. Marongiu, op. cit., p. 251. In maniera conforma, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, op. cit., p. 358, in cui

Nel corso di un'attività di indagine autorizzata dal Procuratore della Repubblica con specifico atto, previsto dalla legge, la mancanza di un'adeguata motivazione rappresenta una causa di illegittimità alla quale seguirà l'annullamento dell'atto. In questo caso l'atto produrrà comunque i suoi effetti, ed inoltre il diritto del privato si tradurrà in interesse legittimo. Allo stesso modo, si delinea un'ipotesi di mera annullabilità anche nel caso di assenza dell'autorizzazione dell'organo sovra — ordinato necessaria allo svolgimento delle indagini finanziarie (*ex art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972*), che concerne attività che possono essere demandate alle cura dell'organo amministrativo, non coinvolgendo gli interessi coperti da *riserva di potere*¹⁵⁷.

In alcune disposizioni tributarie in cui sono disciplinati i requisiti degli atti ed i loro procedimenti di formazione, il legislatore ha ommesso di indicare le conseguenze di un eventuale vizio e spetta dunque all'interprete stabilire la gravità e soprattutto il suo valore invalidante¹⁵⁸. Occorre comprendere la gravità della violazione tale da rendere inefficace l'atto, apprezzando, in particolare, l'idoneità del vizio del provvedimento impositivo ad impedire il raggiungimento dello scopo prefissato ed, inoltre, la sua incidenza rispetto alle prerogative e garanzie del soggetto destinatario del provvedimento¹⁵⁹.

Per quanto riguarda la rilevanza dei vizi istruttori nel successivo atto impositivo, si discute in ordine all'estensione nel procedimento tributario della regola dell'invalidità derivata propria del diritto amministrativo¹⁶⁰, in base alla quale si ritiene che l'illecito compiuto durante l'attività d'indagine determini l'invalidità del provvedimento finale e

l'Autore esclude che la regola della non annullabilità per vizi formali e procedurali possa trovare applicazione in ambito tributario nella misura in cui azzeri le garanzie dotate di copertura statutaria

157. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, *op. cit.*, p. 1167.

158. Cfr., F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *op. cit.*, 218.

159. In tal senso, F. PISTOLESI, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, *op. cit.*, p. 1132; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, *op. cit.*, p. 218 « criterio guida sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedurali, dettate a garanzia del "contribuente"; e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente »; ID., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005.

160. F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, *op. cit.*, p. 1445 e ss.

l'infondatezza della pretesa impositiva se non può essere diversamente sostenuta.

Parte della dottrina condivide la teoria della nullità derivata dell'avviso di accertamento in seguito ad un illegittimo procedimento di acquisizione di materiale istruttorio¹⁶¹, in quanto, in ragione del collegamento di tipo procedimentale tra atto istruttorio e avviso di accertamento, si può considerare inutilizzabile la prova irritualmente acquisita.

Mancando nell'ordinamento tributario un espresso principio di inutilizzabilità delle risultanze istruttorie irritualmente svolte, non può ammettersi sempre una lecita acquisizione nel procedimento e nel giudizio tributario delle prove così acquisite ed è, inoltre, opportuno considerare che la violazione delle norme procedimentali non sempre compromette la determinazione dell'atto impositivo, potendo anche non incidere direttamente sull'imponibile.

Di fronte alla mancanza di una normativa precisa, la dottrina giuristibutarista ha spesso affrontato il tema delle conseguenze derivanti dall'esercizio non conforme a legge dell'attività degli Uffici finanziari, interrogandosi sull'esistenza di una disposizione che, analogamente all'art. 191 c.p.p., prevedesse l'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo irrituale, così che le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non potessero essere utilizzate¹⁶².

Nascono alcune incertezze applicative in merito e si esclude una soluzione generalizzata al problema. Il principio dell'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento delle prove irrituali sembra comunque rispondere alla logica propria del procedimento tributario e dei criteri di legalità, imparzialità e buon andamento¹⁶³.

161. In dottrina, a mero titolo esemplificativo, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911; 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, p. 87.

162. S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 824.

163. In tema, S. STUFANO, *Sulla utilizzabilità delle prove illecite o illegittime*, in *Boll. trib.*, 39/2002. L'illegittimità dell'avviso di accertamento a causa di vizi della fase istruttorio è conforme all'orientamento della Corte di Cassazione, che ha disposto l'annullabilità dell'avviso di accertamento, laddove siano state violate le norme che regolano l'esercizio dell'attività istruttorio, determinando in tal modo l'invalidità del provvedimento impositivo, e legittimando il principio di inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite. Cfr. Corte di Cassazione, civile s.u., sentenza 21 novembre 2002, n. 16424, nota di P. CORSO, *Non sono*

La dottrina¹⁶⁴ e la giurisprudenza della Suprema Corte¹⁶⁵, si sono espresse a favore dell'inutilizzabilità nella fase di accertamento ed in quella processuale delle informazioni acquisite in modo illegittimo durante l'attività amministrativa di controllo e di conoscenza, in caso di violazione dei principi generali e della normativa tributaria.

La ricostruzione attualmente predominante, che ravvisa all'interno del procedimento tributario l'autonoma funzionalità dell'attività istruttoria rispetto a quella impositiva, ammette che si applichi la regola dell'inutilizzabilità delle prove acquisite irrualmente e la conseguente nullità dell'atto impositivo, solo qualora non vi siano altri elementi legittimamente acquisiti in grado di giustificare autonomamente l'emanazione del medesimo atto impositivo.

Sono, pertanto, inutilizzabili in fase di accertamento le prove prodotte in violazione delle leggi tributarie, nel caso in cui siano state violate norme dirette ad assicurare la congruità della procedura e l'esattezza dell'accertamento, oppure, norme restrittive dei poteri autoritativi d'indagine finalizzate a garantire diritti ed interessi del contribuente, o di terzi coinvolti¹⁶⁶; le norme che sono prettamente

utilizzabili ai fini dell'accertamento le prove illegittimamente acquisite, in *Corr. trib.*, 1/2006.

164. R. LUPI, *Violazioni dell'indagine fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 646 (nota a Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209); S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 292; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, op. cit.*, p. 182.

165. In giurisprudenza si è affermato più volte il principio di inutilizzabilità delle prove acquisite irrualmente a causa della mancanza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziale, nel corso di accessi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria. 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 », Nota di A. MARCHESELLI, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, *Corr. trib.*, 46/2009. Corte Cass., 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. N. MONFREDA, *L'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare ai fini fiscali in mancanza di « gravi indizi »*, alla luce della sentenza della Corte di Cassazione del 20 marzo 2009, n. 6836, in *fiscalitax*, 5/2009. La giurisprudenza di legittimità ha inoltre sostenuto il principio dell'utilizzabilità nel processo tributario di dati raccolti in sede penale, anche in assenza dell'autorizzazione richiesta dall'art. 63, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, in Corte Cass., sezione tributaria, sentenza del 17 dicembre 2010, n. 25617

166. Ad esempio, le informazioni bancarie acquisite illecitamente violando il diritto di

interne all'organizzazione degli uffici e quelle che tutelano gli interessi pubblici non riguardanti la pretesa tributaria non determinano, invece, l'illegittimità del provvedimento finale¹⁶⁷,

1.4.1. *Brevi cenni sulla tutela differita nel processo tributario*

La tutela giurisdizionale del contribuente è rilevante, oltre che nel momento finale del procedimento tributario, anche prima, nella fase di controllo e conoscenza delle prove che sorreggono l'atto d'imposizione i cui vizi possono essere denunciati solo attraverso il ricorso contro il successivo atto autonomamente impugnabile, dando luogo, in buona sostanza, ad una difesa differita.

Il quadro normativo appare riduttivo soprattutto in termini di garanzia del contribuente sottoposto ad indagini tributarie, in quanto non esiste una specifica tutela delle libertà e dei diritti lesi da procedimenti amministrativi di controllo e conoscenza irregolari. Il problema rientra in un ambito più generale in cui emergono difficoltà di effettiva tutela giurisdizionale.

La tutela dei diritti e delle posizioni soggettive non va valutata solo in funzione del danno patrimoniale ma anche in ragione di eventuali ed ulteriori danni che possono verificarsi indipendentemente dall'esito delle indagini.

Ci si interroga, *in primis*, sull'esistenza di strumenti di tutela diretta ed immediata contro gli atti relativi alle indagini tributarie, sebbene, a causa dell'assenza nel nostro ordinamento di un dato normativo che riconosca autonoma impugnabilità a questa tipologia di atti, la risposta al presente quesito appaia da subito negativa.

«libertà informatica», non potranno fondare la pretesa impositiva in quanto è stato leso un diritto inviolabile del soggetto.

167. In dottrina, vedere, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 803 e ss.; ID., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, op. cit. p. 292; D. STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, op. cit., p. 88; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3. In particolare, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 20, 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.

È inoltre necessario verificare l'esistenza della concreta possibilità di far valere tutte le doglianze che riguardano le indagini tributarie¹⁶⁸.

La giurisdizione del giudice tributario concerne la deducibilità di tutti i vizi formali o di contenuto dell'atto impositivo e comprende anche il rapporto tra contribuente e Fisco, nei limiti della contestazione mosса¹⁶⁹.

Il processo tributario¹⁷⁰, che si attiva con l'impugnazione di un

168. In particolare, C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Boll. trib.*, 44/2009.

169. Corte Cass., sentenza 5 settembre 2008, n. 22453.

170. Il processo tributario è disciplinato dal d.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 — in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge n. 413/1991 — il primo articolo della legge attribuisce la giurisdizione in materia tributaria alle Commissioni tributarie, e richiama il codice di procedura civile per la disciplina dei casi non regolati espressamente. La giurisdizione delle Commissioni tributarie ha oggi carattere di generalità. 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. 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. 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, 2013; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009; *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesaurο, Torino, 2011; ID., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 4/2010, p. 926; F. AMATUCCI — F.

provvedimento, autonomamente impugnabile, per vizi propri e per vizi delle attività ad esso presupposte, è compreso tra i processi di «impugnazione — merito»¹⁷¹.

La riforma tributaria degli anni settanta ha introdotto una nuova disciplina processuale che si basa sulla tassatività degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, come tali predeterminati dalla legge¹⁷². L'articolo 19 del d.lgs. n. 546/1992 dispone espressamente che *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*; da qui la distinzione tra atti *autonomamente impugnabili* ed atti ad impugnazione differita. Gli atti che, pur producendo effetti lesivi nei confronti delle posizioni giuridiche del contribuente, non sono compresi nell'elenco del suddetto articolo, sono, infatti, impugnabili unicamente mediante il ricorso contro l'atto impositivo ad essi successivo che è ritenuto normativamente autonomo. Si ammettono, comunque, letture estensive di questa categoria di atti tributari c.d. «autonomi» impugnabili dinanzi al giudice tributario.

Il primo comma dell'art. 19 del D.lgs n. 546/1992, contiene la *predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili*, specificando, alla lett. i), che il ricorso giurisdizionale può essere proposto contro ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie. Nel terzo comma viene previsto espressamente che *Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili 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*.

Le Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza del 16 marzo 2009, n. 6315¹⁷³, hanno affermato che la giurisdizione del giudice tributario

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.

171. Corte Cass., s.u., sentenza 16 giugno 2006, n. 13916, in *Gt — Riv. giur. trib.*, 9/2006, p. 755, con commento di C. MAGNANI, *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, e M. BAILAVECCHIA — A. PACE, in *Corr. trib.*, 34/2006, p. 2693.

172. Cfr., S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit., p. 807 e ss.

173. Corte Cass., s.u., 16 marzo 2009, n. 6315, in *GT. — Riv. giur. trib.*, 2009. Le Sezioni Unite, hanno affermato la «giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992». La giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria ma investe

non ha ad oggetto solo gli atti finali del procedimento di imposizione, ma investe tutte le fasi del procedimento che hanno portato all'adozione e alla formazione di quell'atto, tale che, l'eventuale giudizio d'illegittimità o d'irregolarità dell'atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale in seguito impugnato. Nella stessa pronuncia i giudici 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 e che hanno portato all'emanazione del provvedimento finale.

La giurisdizione tributaria, pur rappresentando una giurisdizione circoscritta, data l'impugnabilità solo di atti normativamente predefiniti, consente, comunque, l'ingresso di tutti i motivi deducibili nei confronti di detti atti e di quelli presupposti, che non sono autonomamente impugnabili¹⁷⁴.

In ambito tributario vige il principio della tutela differita. Gli atti istruttori, secondo le regole del processo tributario, non sono impugnabili autonomamente, in quanto sono atti di tipo endo — procedimentale¹⁷⁵, i cui vizi si immettono nell'atto impositivo attraverso il

tutte le fasi del procedimento che ha portato all'adozione ed alla formazione di quegli atti, tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o regolarità (formale o sostanziale) di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, di quello finale impugnato. Spetta, quindi, al giudice tributario vagliare i vizi riguardanti gli atti istruttori anche se, inserendosi questi in una sequenza procedimentale, i relativi vizi possono essere dedotti soltanto in uno al provvedimento impositivo che conclude l'iter procedimentale di accertamento. Solo qualora l'attività di accertamento, nel quale l'atto prodromico s'inserisce, si concluda, gli atti istruttori eventualmente lesivi di diritti soggettivi del contribuente sono autonomamente impugnabili davanti al giudice ordinario.

174. Cfr. C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, op. 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.

175. La giurisprudenza amministrativa ha disposto che « l'atto endoprocedimentale non è autonomamente impugnabile (la lesione della sfera giuridica del soggetto destinatario dello stesso essendo normalmente imputabile all'atto che conclude il procedimento) in-

nesso di presupposizione che li lega. Ne consegue che gli atti in parola sono impugnabili in seguito alla notifica di un atto autonomamente impugnabile e che il contribuente che ha subito una lesione di un diritto o di un interesse attraverso un atto non compreso nell'elenco dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovrà proporre ricorso contro entrambi.

Secondo la teoria della natura meramente strumentale dell'istruttoria tributaria, la tutela delle posizioni soggettive coinvolte nel procedimento amministrativo viziato da un'attività d'indagine illegittima, oppure illecita, può ritenersi assicurata attraverso l'impugnazione dinanzi al giudice tributario del successivo atto di accertamento. La tesi della esclusiva giurisdizione tributaria con effetti solo mediati presenta limiti evidenti poiché rappresenta una visione solo parziale delle esigenze di tutela del soggetto indagato, mirando a soddisfare il mero interesse di natura patrimoniale che è proprio della sfera impositiva, e non offre risposte sufficienti in relazione a alle problematiche connesse alle multiformi attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Si prenda, ad esempio, in considerazione l'ipotesi in cui al termine dell'istruttoria non venga emesso alcun atto d'imposizione ma l'esercizio dei poteri d'indagine provochi, comunque, una lesione degli interessi del contribuente, oppure, si consideri l'ipotesi in cui, in seguito ad un'attività di indagine tributaria irregolare, venga emesso un avviso di accertamento e la violazione avvenuta nel corso del procedimento amministrativo di controllo abbia compromesso un soggetto diverso dal contribuente a cui è diretta la pretesa impositiva. In tali evenienze, la tutela differita, attraverso il ricorso contro il provvedimento finale, non può ritenersi in grado di tutelare adeguatamente il contribuente e/o il terzo che ha subito una illegittima incisione della propria sfera personale.

Nel momento in cui si riconosce l'autonomia procedimentale delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria rispetto all'attività di accertamento in senso stretto — tesi ampiamente esaminata in questa sede e che si preferisce condividere — e si ravvisa

contra un'eccezione nel caso di atti di natura vincolata (pareri o proposte), idonei (...) ad imprimere un indirizzo ineludibile alla determinazione conclusiva» (*ex multis* Consiglio di Stato n. 2223/2012; n. 296/2008; n. 1246/2004; n. 1377/1998).

nel provvedimento d'istruzione tributaria un provvedimento amministrativo che, a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che gli interessi patrimoniali del contribuente possono subire, provoca, ancor prima, un'incidenza nella sfera delle libertà del privato, si comprende facilmente l'esigenza di una tutela diretta ed immediata contro l'illegittimo e illecito esercizio dei poteri ispettivi, nel rispetto della garanzia di tutela giurisdizionale contro gli atti amministrativi, *ex art. 113 Cost.*. Pur continuando ad affermare la strumentalità dell'attività conoscitiva e di controllo rispetto a quella impositiva, quale attività interna al procedimento, non si può escludere del tutto, come sostenuto da autorevole dottrina¹⁷⁶, il carattere autonomo dell'impugnabilità del provvedimento d'indagine. Infatti, ciò che determina l'immediata impugnabilità di un atto amministrativo non è tanto la sua qualificazione in termini di autonomia rispetto al procedimento ma la sua idoneità a ledere posizioni giuridicamente rilevanti, e per questo immediatamente tutelabile¹⁷⁷.

A tutela dei diritti e delle libertà personali, quando nel procedimento tributario sono coinvolti interessi diversi da quelli della determinazione dell'imponibile, è opportuno garantire al soggetto sottoposto ad indagine l'immediata cessazione dell'indebita attività dell'Amministrazione finanziaria e la possibilità di ricorrere al giudice a tutela della lesione del proprio diritto soggettivo o interesse legittimo, secondo le norme degli articoli 24 e 113 Cost.¹⁷⁸.

La tesi prevalente, sostenuta dalla giurisprudenza interna, riconosce la tutela giurisdizionale di eventuali vizi istruttori solo dinanzi al giudice tributario, a fronte dell'impugnazione dell'atto impositivo

176. 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*, *op. cit.*, p. 429. Opinione più volte sostenuta dallo stesso Autore, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, *op. cit.*, p. 1151.

177. Cfr., 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*, *op. cit.*, p. 431 « Sia che si attribuisca autonomia procedimentale alle attività conoscitive tributarie (come noi riteniamo più corretto), sia che si attribuisca alle stesse natura interna al procedimento di accertamento, non può quindi che riconoscersi al soggetto che subisce delle attività conoscitive illecite o illegittime il diritto di agire in via diretta e immediata per la tutela delle proprie libertà individuali ».

178. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, *op. cit.*, p. 1159.

conclusivo del procedimento¹⁷⁹.

Mentre l'orientamento giurisprudenziale interno 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, secondo quanto è stato espresso dai giudici delle Corti nella sentenza *Ravon*, del 21 febbraio 2008, statuendo che, nel caso di indagini tributarie lesive della libertà, il privato può sempre esperire un'azione giurisdizionale.

La dottrina tributaria tende a riconoscere una tutela anticipata a favore del contribuente¹⁸⁰ e, conformandosi a questi principi, auspica, inoltre, la possibilità di adire altra giurisdizione. Riconosciuta, infatti, in via di principio detta tutela, è necessario affrontare il problema relativo al giudice competente.

Il d.lgs. n. 546 del 1992 ha devoluto al giudice tributario la tutela delle controversie aventi ad oggetto i tributi. In questo modo, le Commissioni tributarie, nel momento in cui decidono circa l'annullamento di uno degli atti autonomamente impugnabili, hanno il potere di conoscere in via incidentale l'illegittimità o l'illiceità degli atti d'indagini tributarie che si immettono nel successivo atto impositivo, ma, come anticipato, fermo restando il ricorso ad una tutela successiva dinanzi al giudice tributario, la necessità di agire in via diretta ed immediata risulta evidente.

Il comma quattro dell'art. 7 dello Statuto, secondo cui *La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia ammi-*

179. 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, commento di M. DI STENA, *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 *Boll. 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, con nota di A. MARCHESELLI, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Boll. trib.*, 46/2009.

180. In dottrina, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, op. cit.; ID., *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 49; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, p. 34; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario* op. cit., p. 40.

nistrativa, è stato considerato idoneo a fondare una competenza del giudice amministrativo in ambito fiscale.

La norma non ammette una giurisdizione amministrativa esclusiva in materia, riferendosi in modo esclusivo alle controversie che riguardano atti di controllo e conoscenza dell'Amministrazione finanziaria e non comprende i comportamenti, oggetto di controversie rimesse al giudice ordinario. La problematica si sposta pertanto verso la ripartizione delle controversie sulle indagini tributarie tra giudice ordinario e giudice amministrativo.

L'attribuzione di giurisdizione all'uno o all'altro giudice dipende dalla posizione giuridica fatta valere in giudizio¹⁸¹: se l'indebita interferenza nella posizione giuridica del soggetto mediante un procedimento irregolare provoca una lesione di un diritto soggettivo, si auspica il ricorso al giudice ordinario; a fronte della lesione di un interesse legittimo, si ricorre al giudice amministrativo¹⁸².

È possibile valutare la sussistenza di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo direttamente tutelabili in relazione al grado di incisività dell'atto istruttorio autoritativo.

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 ed annullabile perché privo della motivazione, tale atto, anche se illegittimo, è comunque efficace e può degradare il diritto

181. Cfr., G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, op. cit., p. 1160; ID., *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività d'indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di finanza e degli Agenti della riscossione*, op. cit., p. 437 rielaborazione e sviluppo di quanto sostenuto dallo stesso Autore, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 246. Vedere, inoltre, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, op. cit., p. 209; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, op. cit., p. 44 e ss.; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 731; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, op. cit.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, op. cit.. Inoltre, Consiglio di Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045, con nota di A. MARCHESELLI, *Il Consiglio di Stato « limita » le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 533, sottolinea l'interpretazione abrogatrice dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000, tale che gli atti di autorizzazione degli interventi istruttori tributari, non sono impugnabili davanti al giudice amministrativo, rilevando il contrasto di detto orientamento con la giurisprudenza internazionale.

182. Cfr. F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, op. cit., p. 472 e ss.

del privato ad interesse legittimo, determinando, così, la giurisdizione del giudice amministrativo. Se l'atto è nullo, perché emesso in carenza di potere, lo stesso non avrà alcuna efficacia e, come tale, non sarà idoneo a degradare il diritto soggettivo ad interesse legittimo, con conseguente radicamento della giurisdizione in capo al giudice ordinario¹⁸³.

Si avverte in questo ambito l'esigenza di un'applicazione concreta dei principi di partecipazione attiva al procedimento tributario che tutelino il contribuente nella sede in cui l'Amministrazione finanziaria svolge la sua azione conoscitiva e di controllo finalizzata alla realizzazione della pretesa tributaria e del generale interesse fiscale, sancendo definitivamente l'efficacia del confronto e del dialogo tra le parti nel procedimento tributario. Una nuova visione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e soggetti passivi si deve in particolare ai rilievi giurisprudenziali della Corte di Giustizia europea¹⁸⁴, la cui portata innovativa è stata prontamente recepita dalla moderna dottrina tributaria che ha rilevato la necessità di un netto cambiamento delle regole.

I diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali previste dallo Statuto dei diritti del contribuente rientrano nell'ambito degli interessi legittimi, in considerazione della natura discrezionale di detta attività, e, laddove l'esercizio dei poteri istruttori d'indagine provochi una violazione delle norme statutarie, il contribuente do-

183. I. MANZON — G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008.

184. Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C-349/07, « *Sopropé* », in *GT — Riv. giur. trib.*, 3/2009, p. 203 e ss., commento di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 3/2009; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2/2009; M. BASILAVECCHIA, *La Suprema Corte estende il diritto al contraddittorio agli accertamenti doganali — Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 10/2010, p. 875 e ss. La pronuncia muove dal fondamentale principio secondo cui il diritto di difesa, principio generale del diritto comunitario, deve trovare applicazione ogni volta che l'Amministrazione intende di adottare un atto in grado di produrre effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario. In forza di tale principio « i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione ». Devono beneficiare di un termine sufficiente, valutato caso per caso, tenendo conto della complessità delle operazioni e di quant'altro possa concretamente incidere sul contenuto e sulla natura delle difese utili all'interessato.

vrebbe ottenere una tutela diretta attraverso il ricorso alla giustizia amministrativa. La compromissione autoritativa della posizione del privato configura una situazione di interesse legittimo ed, in base al combinato disposto dell'art. 113 Cost. e dell'art.7, quarto comma, dello Statuto¹⁸⁵, può ammettersi che, a fronte dell'esercizio dell'attività d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, possono ravvisarsi in capo al contribuente degli interessi legittimi, con conseguente possibile ricorso alla giurisdizione amministrativa.

Le conseguenze che, ad esempio, il mancato invito al contraddittorio produce sull'atto impositivo non sono indicate in modo preciso dalla legge ma, come sostenuto dalla dottrina maggioritaria, detta violazione inficia l'atto perché contrasta con la disposizione dell'art. 12, settimo comma, dello Statuto e con i principi di legalità ed imparzialità, provocando un'assoluta nullità dell'atto¹⁸⁶. La diretta violazione di questa norma è causa di emissione di un atto di accertamento intempestivo, non preceduto dal confronto con il contribuente, ed è agevole, quindi, affermare la possibilità del soggetto di ricorrere in questo caso alla tutela giurisdizionale del giudice tributario, configurandosi un atto impugnabile *ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992*¹⁸⁷. In un primo momento¹⁸⁸, l'orientamento della giurisprudenza aveva escluso *ipso iure* la nullità dell'avviso di accertamento emanato prima del decorso del termine dilatorio di sessanta giorni. I più recenti interventi dei Supremi giudici hanno, invece, confermato questa interpretazione della dottrina in merito alla nullità dell'atto inficiato dall'assenza di contraddittorio, che priva il contribuente del tempo necessario ad

185. A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 40 e ss.; ID., *La prospettiva tributaria*, in AA.Vv., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali, Profili pubblicistici*, Milano, 2004.

186. In tema, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, *op. cit.* p. 127; 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.*, 21/2010, p. 1589 e ss.

187. In tema, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, *op. cit.*, p. 147 e ss., 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.

188. Corte Cass. sez. trib., Ord., 18 luglio 2008, n. 19875, in *Banca dati BIG Suite, Ipsoa*.

esprimere le proprie ragioni, in modo coerente al criterio generale che non ammette la violazione delle norme procedurali previste a garanzia del privato¹⁸⁹.

1.5. La rilevanza pratica dei principi generali dell'ordinamento nell'azione amministrativa di controllo e conoscenza: il principio di proporzionalità quale argine nella individuazione dei poteri azionabili in concreto

L'Amministrazione finanziaria ha libertà di scegliere gli strumenti d'indagine tributaria, sebbene la loro attivazione risponda all'esercizio di funzioni proprie e tipiche¹⁹⁰. Tuttavia, quando l'attività di conoscenza e controllo comporta l'adozione di provvedimenti che incidono nella sfera dei diritti inviolabili dell'individuo, l'Amministrazione ha l'obbligo di osservare i criteri di ragionevole proporzionalità e di necessità, e valutare, entro i margini di manovra che le vengono lasciati dal legislatore, le soluzioni che producono minor danno alle posizioni dei soggetti privati¹⁹¹.

L'azione amministrativa di controllo e di conoscenza, nella quale si compie una ponderazione dei vari interessi in gioco, oltre ad essere vincolata al rispetto di norme giuridiche, è condizionata da regole extragiuridiche a carattere interno, regole di buona amministrazione che afferiscono all'opportunità, e dunque al merito.

Con riferimento ai limiti giuridici del potere, il principio di proporzionalità rientra tra i principi generali dell'ordinamento che non assumono rilievo come criteri di valutazione dell'azione amministrati-

189. *Ex pluribus*, Corte Cass., sez. trib., sentenza 11 giugno 2010, n. 14105, in *Banca dati BIG, Ipsoa*. Da ultimo, Corte Cass., s.u., sentenza 29 luglio 2013, n. 18184 commento di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso « ante tempus »: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 36/2013, p. 2825 e ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 5/2013, p. 1137 e ss.

190. Cfr., A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in AA.VV. *Consenso, equità e imparzialità, Studi in onore di Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 292. Inoltre, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, 200, ritiene che il principio di proporzionalità « assume rilevanza nella fase della scelta di quali e quanti poteri conoscitivi esercitare, tra quelli previsti dalla legge ».

191. Così, A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, p. 94.

va ed hanno natura precettiva, in quanto condizionano la legittimità degli atti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria¹⁹².

La proporzionalità incide sulla misura dell'esercizio del potere amministrativo, ed indica la necessaria adeguatezza dei mezzi impiegati per la realizzazione dello scopo. Pertanto, l'attività di indagine fiscale che compromette il diritto inviolabile del privato, come la libertà personale di cui all'art. 13 Cost. o la libertà di domicilio ex art. 14 Cost., è da considerarsi illegittima, corrispondendo ad un comportamento ingiustificato o non indispensabile al raggiungimento dello scopo prefissato, in quanto il fine che si intende perseguire, ovvero la conoscenza dei fatti fiscalmente rilevanti o il controllo degli adempimenti del contribuente, può realizzarsi, in concreto, con modalità differenti che non provocano alcuna incisione della sfera personale.

Pertanto gli uffici finanziari hanno discrezionalità nella scelta dei poteri azionabili in concreto, ma questo esercizio è vincolato all'osservanza del principio di proporzionalità.

Il principio di proporzionalità ha origine europea ed in tale ambito la relativa disciplina presenta una struttura dettagliata, essendo indicato il percorso logico da seguire nella scelta della misura amministrativa da adottare. Le più compiute elaborazioni in ordine alla proporzionalità si sono avute inizialmente in Germania con riferimento all'attività di polizia. Oggi, il principio in esame assume una valenza fondamentale, vincolando, non solo il legislatore, ma anche l'azione amministrativa in generale ed il potere giudiziario. Il principio è stato inserito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea tra i principi generali del diritto comunitario¹⁹³ ed, inoltre, secondo la dottrina maggioritaria¹⁹⁴,

192. Cfr. G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 200.

193. Il principio di proporzionalità è stato inserito all'interno del Trattato di Maastricht del 1992, all'art. 3B (divenuto poi 5 TCE), con riferimento solo all'attività delle istituzioni europee. Il Trattato di Amsterdam nel 1997 ha poi dedicato un apposito protocollo al principio di proporzionalità accanto a quello di sussidiarietà, estendendo l'obbligo del rispetto del principio a tutte le istituzioni. Il Trattato dell'Unione Europea considera la proporzionalità come criterio guida per l'azione delle istituzioni, limitatamente al requisito della necessità. (In tema, D. U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M. A. SANDULLI, Milano, 2010). Anche la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali richiama più volte all'interno delle sue disposizioni il principio di proporzionalità.

194. A. SANDULLI, *La proporzionalità nell'azione amministrativa*, Padova, 1998; D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.

proprio dalla disamina delle principali pronunce della Corte, è possibile accogliere una definizione di proporzionalità simile a quella propria del diritto tedesco, il quale, in ordine alla soluzione che l'Autorità deve adottare, prevede il controllo di tre parametri: necessarietà, idoneità e proporzionalità *strictu sensu*¹⁹⁵. In realtà, la nozione di proporzionalità scelta dai giudici europei consente un sindacato meno rigido rispetto al triplice esame previsto dalla dottrina tedesca, tale da potersi adattare a fattispecie differenti, e si sostanzia nella verifica dei requisiti dell'idoneità e della necessarietà¹⁹⁶.

Gli ordinamenti interni, come quello italiano, hanno applicato il principio di proporzionalità in ragione di quell'effetto di *spill-over*, proprio dei principi generali del diritto comunitario¹⁹⁷. A prescindere dall'influenza comunitaria, la suddetta regola deve, comunque, considerarsi già operante nel nostro ordinamento, quale declinazione del criterio di ragionevolezza ove confluiscono, tra l'altro, i principi di uguaglianza, di imparzialità e buon andamento.

Il suo definitivo riconoscimento nell'ordinamento nazionale si è avuto per effetto della codificazione dei principi generali dell'azione amministrativa, attraverso l'esplicito richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario sancito dal nuovo art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990. Detti principi, accanto ai criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e trasparenza, scandiscono le modalità di esercizio dell'attività amministrativa nel perseguimento dei fini determinati dalla legge¹⁹⁸. La proporzionalità esprime l'idoneità del mezzo impiegato

195. « Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il principio di proporzionalità fa parte dei principi generali del diritto comunitario. In forza di tale principio, la legittimità del divieto di un'attività economica è subordinata alla condizione che il provvedimento sia idoneo e necessario per il conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti della normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti ». In Corte di Giustizia, *Fedesa*, 13 novembre 1990, C — 302/1986, in curia.europa.ue.

196. Cfr., D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità (dir. amm.)*, in *Enc. giur. Traccani*, 2012.

197. In particolare, D. U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità ed il suo effetto di « spill over negli ordinamenti nazionali »*, in *Nuove autonomie*, 2005, p. 541.

198. A seguito delle modifiche operate dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15 all'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990. In dottrina, per tutti, si vedano, A. SANDULLI, *La riforma della legge sul procedimento tra novità vere e apparenti*, in <http://www.federalismi.it>, 2005; V. CERULLI IRELLI, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa*. Un

rispetto all'obiettivo fissato, in base al presupposto che non vi sia altro mezzo comunque idoneo e che implichi un minor sacrificio.

La prassi giurisprudenziale ne ha decretato il suo valore nell'ordinamento interno¹⁹⁹ attribuendogli un contenuto analogo a quello conferitogli in ambito comunitario²⁰⁰, tant'è che la giurisprudenza amministrativa già da tempo mette in atto il controllo di proporzionalità dell'azione amministrativa sotto il profilo dell'eccesso di potere²⁰¹.

Nella disciplina tributaria, il test di proporzionalità riveste un ruolo significativo che si manifesta in particolare nel momento in cui l'esercizio dei poteri amministrativi comporta l'adozione di un provvedimento destinato ad incidere nella sfera dei diritti individuali²⁰², imponendo

*primo commento alla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante « Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241 », in Astrid Rassegna, 2005, su www.strid-online.it e F. CARINGELLA — D. DE CAROLIS — G. DE MARZO (a cura di), *Le nuove regole sull'azione amministrativa dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005.*

199. Consiglio di Stato, sez. V, 14 aprile 2006, n. 2087, con nota di D. U. GALETTA, *La proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento*, in *Giorn. Dir. amm.*, 2006, p. 1106. In virtù del principio di proporzionalità è necessario anche dar conto della sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto e dell'avvenuta comparazione tra tale interesse e l'entità del sacrificio imposto all'interesse privato, in Consiglio di Stato, sez. V, 19 marzo 2009, n. 1615. Vedere, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo, op. cit.*, p. 1066.

200. Consiglio di Stato, sez. VI, 17 aprile 2007, n. 1736, con nota di F. SPAGNUOLO, *Il principio di proporzionalità tra vecchi e nuovi schemi interpretativi*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, n. 3-4, p. 1002. Scrive, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2012, p. 1067 « il principio in esame è stato restituito al nostro ordinamento con caratteri nuovi, dovuti soprattutto alla rielaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, sicché anche in Italia la proporzionalità, da strumento del controllo giurisdizionale, è progressivamente assunta a principio dell'agire amministrativo teso alla limitazione degli effetti sulle posizioni private derivanti dalle misure adottate dalla pubblica amministrazione ».

201. Si veda, A. SANDULLI, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1995, p. 329 e ss.

202. In tema, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, *op. cit.*, p. 245. Anche F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, *op. cit.*, p. 536 e ss., considera l'ipotesi in cui « la posizione del contribuente viene compromessa dall'esercizio del potere di controllo oltre i limiti della ragionevolezza e della normalità ». In ordine all'applicazione del principio di proporzionalità in ambito tributario, la dottrina più recente, G. ABBAMONTE, *Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria*, in *AA.VV., Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario, Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, p. 132, l'Autore ritiene che « il principio di proporzionalità può essere considerato come una tutela avanzata dell'eguaglianza perché ne fornisce un metro di valutazione sul piano dell'effettività »; A. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 3/2013, p. 472; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *AA.VV. Consenso, equità e imparzialità, Studi in onore di Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli,

la congruità del mezzo impiegato al fine perseguito, ovvero che la realizzazione del risultato programmato implichi il minor sacrificio possibile degli interessi contrapposti meritevoli di tutela²⁰³. Attraverso la proporzionalità si intende scegliere la misura meno pregiudizievole per gli interessi privati incisi, in grado di perseguire adeguatamente il pubblico interesse.

Si tratta di un principio regolatore della discrezionalità amministrativa, ovvero di quella operazione di ponderazione degli interessi contrapposti, in virtù della quale l'Autorità deve pervenire alla scelta pubblica ottimale nell'interesse pubblico e privato. In questo modo, viene contenuta l'azione amministrativa e garantite le posizioni giuridiche dei soggetti destinatari delle misure.

Nell'esercizio discrezionale dei poteri conoscitivi e di controllo, l'Amministrazione finanziaria può scegliere gli strumenti da adottare tra quelli che le sono stati attribuiti dalla legge ma deve attenersi anche al criterio di proporzionalità, in base al quale il suo scopo, che corrisponde al controllo della correttezza e della fedeltà del contribuente

Torino, 2012, p. 278 e ss.; A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla solidità per gli atti*, in *Relazione Quaderni del Consiglio della Giustizia tributaria*, n. 2/2012, p. 193 e ss.; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità quale limite alla definizione consensuale del rapporto d'imposta*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, 3/2012, p.181 e ss. Il principio in oggetto, nel quadro dell'Unione Europea, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; P. MARCHESSOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in AA.Vv., *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008. A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in AA.Vv., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro — T. Tassani, Milano, 2013. Si consenta di rinviare a, L. STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità (commento a Corte di Giustizia, sentenza 26 gennaio 2012, causa C-588/10)*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 2, p. 43.

203. Nella prospettiva amministrativistica del principio di proporzionalità, si vedano D.U. GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, p. 142 e ss.; A. SANDULLI, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1995, p. 329 e ss.; ID., *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; A. MASSERA, *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005; G. SCACCIA, *Il principio di proporzionalità*, in AA.Vv., *L'ordinamento comunitario. L'esercizio delle competenze*, a cura di S. Mangiameli, Milano, 2006; G. DELLA CANANEA, *Il diritto amministrativo europeo e i suoi principi fondamentali*, in AA.Vv., *Diritto amministrativo europeo. Principi e istituti*, a cura di G. Della Cananea, Milano, 2008; S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa*, Milano, 2008; G. GRECO, *Il potere amministrativo nella (più recente) giurisprudenza del Giudice comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, n. 5/2009, p. 819 e ss.; E. BUOSO, *Proporzionalità, efficienza e consensualità nell'azione amministrativa*, Padova, 2009; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2010.

nell'adempimento degli obblighi tributari, deve essere raggiunto utilizzando in concreto lo strumento più efficiente per l'amministrazione ed, al contempo, meno gravoso per il soggetto indagato²⁰⁴.

Un'applicazione specifica di questo principio è contenuta nell'art. 12²⁰⁵, comma uno, dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale sancisce che tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso il contribuente devono essere effettuati *sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo* ed inoltre devono avvenire *con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività*. L'azione dei verificatori deve essere limitata a quanto strettamente necessario alle esigenze effettive dell'indagine, così da arrecare la minore turbativa possibile al soggetto verificato²⁰⁶. La medesima *ratio* è insita anche nell'art. 6, comma quattro, della legge in discorso, laddove il legislatore dello Statuto vieta espressamente al Fisco di richiedere al contribuente documenti già in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre Amministrazioni. Inoltre, l'art. 12, comma sette, dello Statuto assicura, « nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente », una forma di contraddittorio nella fase istruttoria che precede la conclusione del procedimento di accertamento, riconoscendo al contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione, il diritto di « comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori ». Unica eccezione a tale regola è rappresentata dalle condizioni di *particolare e motivata urgenza* che consentono di emettere un avviso di accertamento prima del termine fissato dalla norma. L'urgenza attiene ad una situazione concreta di pericolo per gli interessi dell'Amministrazione finanziaria che, esulando da una tipizzazione normativa, deve essere opportunamente giustificata, spettando all'organo amministrativo la valutazione in ordine alla possibile deroga al diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, deroga che, pertanto, deve essere proporzionata al fine da raggiungere, ovvero, al buon esito dell'azione impositiva. La motivazione dell'urgenza deve essere pro-

204. Così, A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 292.

205. L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, op. cit., p. 252, sostiene che l'articolo in esame ha rifondato il sistema delle verifiche fiscali proprio sul principio di proporzionalità.

206. Cfr. A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 295.

porzionata rispetto all'interesse del privato sottoposto a controllo e deve contenere l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno giustificato l'adozione di una decisione che rende inevitabilmente la sua azione più gravosa per il contribuente.

Gli studi recenti evidenziano che, sebbene il principio di proporzionalità sia stato sovente assimilato dalla dottrina al canone della ragionevolezza²⁰⁷, netta è la distinzione tra i due principi, rinvenendosi in ciascuno di essi caratteristiche proprie ed ambiti determinati di applicazione²⁰⁸.

1.5.1. *Il principio di ragionevolezza, misura della diversa portata dei contrapposti interessi in gioco*

In sede di sindacato di legittimità dell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria, prima ancora di compiere un controllo di proporzionalità dell'agire amministrativo, deve accertarsi la ragionevolezza della sua azione²⁰⁹.

Nel procedimento tributario d'indagine possono notarsi alcune applicazioni concrete dei canoni di ragionevolezza e di proporzionalità con riferimento al differente grado di tutela che le norme giuridiche accordano al contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Come già esa-

207. In tale senso, G. SALA, *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano, 1993; P. M. VIPIANA, *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, VII ed., Milano, 2005, p. 518.

208. G. LOMBARDO, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1997; D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, op. cit.; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, op. cit.; R. FERRARA, *Introduzione al diritto amministrativo*, Bari — Roma, 2008. Inoltre, negli studi di diritto tributario, per quanto concerne la materia in esame, G. VANZ, *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 209, ritiene che « i principi di ragionevolezza e della proporzionalità, pur essendo fra loro correlati, vanno tenuti concettualmente distinti l'uno dall'altro »; A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 285, ponendo il principio di proporzionalità in relazione con la ragionevolezza sostiene che « i due concetti si possono distinguere, estraendo il primo dal secondo ».

209. Sul principio di ragionevolezza, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, op. cit., p. 1060 « in forza di tale principio, l'azione amministrativa, al di là delle prescrizioni normative, deve adeguarsi ad un canone di razionalità operativa, in modo da evitare decisioni arbitrarie ed irrazionali ». Inoltre, P. M. VIPIANA, *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993.

minato in precedenza, l'intensità della tutela prevista attraverso le autorizzazioni dell'autorità giudiziaria, oppure dell'organo sovraordinato, per procedere all'esercizio dei poteri istruttori autoritativi, si articola in base al grado di rilevanza accordato all'interesse privato²¹⁰. Pertanto, condizione per eseguire un accesso ispettivo nella sede dell'impresa è l'autorizzazione del capo dell'Ufficio o del Comandante di zona della Guardia di finanza, mentre, per procedere alla medesima attività nei luoghi di esercizio di attività artistiche o professionali occorre la presenza del titolare o di un suo delegato, ed inoltre, l'accesso nell'abitazione e nei luoghi di privata dimora deve avvenire sulla base di gravi indizi di violazione e previa autorizzazione del Pubblico ministero. In questi esempi emerge chiaramente il proporzionale bilanciamento degli opposti interessi coinvolti nel procedimento, ossia, dell'interesse fiscale all'adempimento contributivo e dell'interesse dei soggetti privati alla tutela del proprio domicilio e del segreto professionale, impedendo, così, il comportamento arbitrario dell'organo investigativo in funzione di garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa (*ex art. 97 Cost.*)²¹¹.

Il principio di ragionevolezza presuppone il bilanciamento degli interessi coinvolti nell'azione amministrativa ed attiene alla congruità e logicità della scelta. La violazione di detto principio determina un vizio di eccesso di potere.

Non sempre nell'attività di controllo e conoscenza prevale l'interesse fiscale ed il comportamento dell'organo amministrativo non può, in questo caso, ritenersi ragionevole. Viola il sindacato di legittimità per contrarietà al canone di ragionevolezza, ad esempio, la richiesta da parte della Guardia di finanza di trasmettere ed utilizzare gli atti della Polizia Giudiziaria acquisiti nel corso di indagini penali, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria²¹², laddove tale misura non sia

210. Cfr. G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, *op. cit.*, 3565.

211. Cfr., A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 284.

212. Ai sensi degli articoli 63 del d.P.R. n. 633/1972 e 33 del d.P.R. n. 600/1973. Per quanto riguarda i rapporti tra indagini tributarie e indagini penali, si vedano, S. CAPOLUPO, *Indagini tributarie e indagini penali*, in *Corr. trib.*, n. 44/2009, p. 3609 e ss.; S. GALLO, *La rilevanza ai fini fiscali degli elementi acquisiti in sede penale*, in *Boll. trib.*, n. 14, 2009, p. 1077 e ss.; A. MARCHESELLI, *Circolazione dei materiali dal processo penale al tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 83 e ss.

necessaria a sostenere la pretesa fiscale nei controlli amministrativi²¹³.

Ricorrendo al criterio di ragionevolezza si giunge ad una valutazione della sola idoneità della misura in concreto adottata, laddove, invece, il percorso logico proprio del principio di proporzionalità consente di mettere in relazione l'interesse del privato inciso e l'interesse pubblico che si intende perseguire, implicando anche l'esame della necessità e dell'adeguatezza della misura scelta tra quelle disponibili²¹⁴. A dimostrazione della diversità delle valutazioni sottese alla concreta applicazione di questi due principi è possibile affermare che risulta *ragionevole* il comportamento conoscitivo dell'Amministrazione finanziaria, in ragione della prevalenza dell'interesse pubblico rispetto a quello privato, nel caso in cui l'organo amministrativo richieda un documento necessario al soggetto che lo detiene, risultando, invece, sproporzionata questa stessa misura laddove per l'Amministrazione sia possibile reperire agevolmente lo stesso documento senza l'intervento del privato.

1.6. Le nuove garanzie europee tese alla demarcazione del confine della inviolabilità delle libertà fondamentali della persona nelle indagini tributarie

L'attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria è condizionata al rispetto della normativa europea che riconosce e garantisce i diritti dell'uomo e le libertà fondamentali. La tutela dei diritti fondamentali in ambito comunitario è sancita dal Trattato di Lisbona del 2009.

L'art. 6 del Trattato ha riconosciuto definitivamente il valore giuridico di principi generali dell'Unione alle regole contenute nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti fondamentali (Cedu)²¹⁵.

213. Su questo argomento, I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, p. 267; G. VANZ, *L'attività conoscitiva della amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 211.

214. D. U. GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, op. cit., 207 e dello stesso Autore, *Discrezionalità e principio di proporzionalità*, op. cit., p. 154.

215. Tra i tanti contributi, M. C. BARUFFI, *Alla ricerca della tutela dei diritti fondamentali nel sistema comunitario*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 1999, p. 1007 e ss.; M. DE SALVIA, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo*, Napoli, 1999; ID., *Sistema europeo e sistemi nazionali di protezione dei diritti dell'Uomo: subordinazione o sussidiarietà*, in *Riv. intern. dir. uomo*, 1990,

L'Unione rispetta i diritti fondamentali che sono garantiti dalla Cedu e quelli che risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri²¹⁶. La Convenzione europea ed i protocolli addizionali non contengono precisi riferimenti ai diritti dei contribuenti, ma numerosi suoi articoli sono applicabili ai procedimenti di accertamento tributario in termini di tutela del contribuente. In particolare: l'art. 5, che sancisce il diritto alla libertà e all'incolumità dell'uomo; l'art. 6, che garantisce il giusto processo; l'art. 8, che riconosce e tutela il diritto al rispetto della vita privata e familiare, e l'art. 9 in cui è garantita la libertà di pensiero, coscienza e religione. L'art. 1 del primo Protocollo addizionale ricomprende, inoltre, tra i diritti fondamentali dell'individuo il diritto di proprietà. Dopo aver affermato la salvaguardia di tale diritto, la norma dispone che la suddetta tutela non può consentire alcun *pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*.

Si ritiene diffusamente che la disposizione dedicata proprio alla *Protezione della proprietà*, ponga una deroga al principio dell'intangibilità del diritto stesso, affinché venga liberamente garantito il più ampio esercizio della potestà impositiva statale. Attenta dottrina ha comunque evidenziato che la citata deroga, più che diretta ad escludere la fiscalità dal campo di applicazione delle norme Cedu, intende giustificare le sottrazioni patrimoniali autoritative che si realizzano nell'azione impositiva/ contributiva²¹⁷.

La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo tutela i diritti fon-

p. 32 e ss.; S. CASSESE, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e i diritti amministrativi nazionali*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 2001, p. 311 e ss.; A. BULTRINI, *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell'Uomo in Europa*, Torino, 2004; L. FAVOREU, *Corti costituzionali nazionali e Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. cost.*, 2004, p. 3 e ss.

216. La Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo fu adottata nel 1950. L'Atto Unico nel 1986 riconobbe per la prima volta a livello europeo i diritti fondamentali, nel 1992 il Trattato di Maastricht garantì espressamente il rispetto dei diritti garantiti dalla Cedu, in quanto principi generali dell'Unione. In tema di diritti fondamentali tutelati dalla Cedu, vedere AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di B. Bartole — B. Conforti — G. Raimondi, Padova, 2001; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 3/2001.

217. Cfr., L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, op. cit., p. 38. Analoghe considerazioni, L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, op. cit., p. 692.

damentali che si riconducono all'area civile ed a quella penale, come indicato dall'art. 6 che, in tema di giusto processo, si riferisce esclusivamente ai *diritti e doveri di carattere civile* e alla *fondatezza di ogni accusa penale*, escludendo di conseguenza da tale contesto l'area del diritto amministrativo ed in particolare quella del diritto tributario²¹⁸. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte Edu) ha escluso l'applicabilità delle garanzie proprie della Convenzione all'ambito della fiscalità, con l'unica eccezione delle sanzioni tributarie²¹⁹. Secondo l'interpretazione costantemente assunta dalla Corte la regola del giusto processo non si estende ai procedimenti tributari. Nella sentenza *Ferrazzini c. Italia*, del 12 luglio 2001, la Corte di Strasburgo ha, infatti, escluso l'operatività dell'art. 6 Cedu in relazione alle obbligazioni tributarie, predominando in esse la natura pubblica e fortemente autoritativa di una delle parti²²⁰. Nella stessa pronuncia sono, però, emersi alcuni

218. Su tale argomento, C. FOCARELLI, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, op. cit., p. 28 e ss.; M. GREGGI — I. BURIANI, *La Cedu e il principio del giusto procedimento*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 2013, p. 117 e ss. Questa problematica è diventata solo di recente oggetto di interesse per la dottrina tributaria italiana, si vedano, V. MASTROIACOVO, *Una recente pronuncia della Corte europea dei Diritti dell'uomo in materia di imposte sulle successioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 275; A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 793; M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, p. 412; ID., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 529; A. FERRARIO, *La convenzione europea dei « diritti dell'uomo » ed il diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 227; F. GALLO, *Verso un « giusto processo tributario »*, in *Rass. trib.*, 1/2003, p. 13 e ss.; S. DORIGO, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 42; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2004, p. 11 e ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2006, p. 22 e ss.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 675; E. A. LA SCALA, *I principi del « giusto processo » tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, p. 54.

219. Per un quadro della giurisprudenza della Corte Europea in ordine alle violazioni e sanzioni amministrative tributarie, si rinvia a L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; M. DE SALVIA, *Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. int. Dir. uomo*, 1994, p. 494; A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 389.

220. La Corte europea ha in tema sviluppato un'ampia giurisprudenza che può sintetizzarsi in tre tappe fondamentali. In un primo momento la Corte ha escluso dalla nozione di

spiragli di apertura all'applicazione delle regole del giusto processo al settore fiscale, per effetto della posizione espressa da alcuni giudici dissenzienti che hanno accolto l'idea del concorso alle spese pubbliche fondato su regole di diritto e non più sulla mera soggezione al potere sovrano, così svalutando la concezione autoritativa della fiscalità fino a quel momento dominante.

Con molta probabilità, la mancata estensione alla materia fiscale delle garanzie sancite nella Convenzione europea è il risultato di una lettura in negativo delle norme convenzionali, fondata su una concezione dell'imposizione tributaria che ammette forti restrizioni, in ragione del prevalente interesse fiscale al pieno soddisfacimento del credito erariale²²¹.

Nonostante l'orientamento predominante sia stato quello espresso nel caso *Ferrazzini*, nel corso del tempo si sono registrate numerose aperture da parte della giurisprudenza a favore dell'applicazione della Cedu al procedimento tributario. In alcune pronunce, infatti, la Corte ha incluso la pretesa tributaria vantata dai soggetti nell'ambito della sfera dei diritti e delle obbligazioni civili²²², mentre, in altre occasioni, ha inquadrato nella nozione di accusa penale²²³, stante il carattere punitivo delle sanzioni amministrative, estendendo, in tal modo, la ga-

« diritti e obblighi di carattere civile » tutte le pretese inerenti alla materia tributaria. Ha poi, ritenuto che rientravano in questo ambito tutte le pretese tributarie che hanno carattere meramente patrimoniale, come la restituzione di tributi non dovuti. Infine, a partire dalla sentenza *Ferrazzini* del 2001, ha definitivamente sostenuto che le pretese vantate da soggetti privati in materia tributaria sono escluse dalla sfera di azione del diritto ad un equo processo, anche quando hanno natura meramente patrimoniale. In tema, M. DE SALVIA, *Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo*, op. cit. e F. JULIENNE, *La Convention européenne des droits de l'homme et le contentieux fiscal: étude à l'exemple du droit français*, in *Rev. Trim. dr. homme*, 2006, p. 1109.

221. In tal senso, M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, I, p. 460.

222. *Ex pluribus*, Corte Edu, 26 marzo 1992, n. 11760/85, *Editions Periscope c. Francia*.

223. Corte Edu, 24 febbraio 1994, n. 12547/85, *Bendemoun c. Francia*; Corte Edu, 23 novembre, 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*. Nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritti tributario europeo: la prova testimoniale, nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 216 e ss., e E. A. LA SCALA, *Principi del « giusto processo » tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 54 e ss.; A. MARCHESELLI, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2007, p. 389 e ss. Il caso *Jussila* è considerato un passo avanti nella giurisprudenza della Corte Edu in ordine all'applicazione dell'art. 6 della Convenzione alle questioni tributarie, seppur limitato agli aspetti sanzionatori di carattere penale.

ranza del giusto processo prevista dell'art. 6 Cedu anche alla materia impositiva. Pertanto, secondo l'interpretazione della Corte, l'interesse fiscale degli Stati di accertare e riscuotere l'imposte può ritenersi in parte condizionato dalla regola in commento, posto che vi sono diritti fondamentali dell'uomo che non possono essere violati neppure della sovranità fiscale degli Stati²²⁴.

Il processo di evoluzione giurisprudenziale e di integrazione giuridica europea delle problematiche fiscali ha consentito alla Corte di Strasburgo di rilevare l'importanza delle garanzie convenzionali nella fase istruttoria del procedimento impositivo²²⁵.

La dottrina è stata pressoché unanime nell'accordare le garanzie del giusto processo alle controversie tributarie che sorgono durante lo svolgimento delle verifiche fiscali²²⁶. La sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, del 21 febbraio 2008, del caso *Ravon*²²⁷,

224. Così, M. GREGGI — I. BURANI, *La Cedu e il principio del giusto procedimento*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro — T. Tassani, Milano, 2013, p. 131.

225. Sulla vis espansionistica della giurisprudenza delle Corti europee in materia tributaria, si veda, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, p. 42, secondo l'Autore « I sette anni tra la sentenza Ferrazzini ed il leading case *Ravon* sono stati caratterizzati da un maturazione culturale tale da indurre a rimediare il tradizionale approccio alle problematiche in questione ».

226. Per approfondimenti, 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 c. Francia* e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, cit. p. 205 ss., l'Autore sottolinea il passaggio dalla sentenza *Ferrazzini* alla *Ravon*, in cui « non risultano né dissenting opinions né concurring opinions diversamente motivate, figurando anzi in proposito l'unanimità del collegio », e rileva inoltre la non piena applicazione dell'art. 6 al settore tributario « 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 ». ID., *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Boll. trib.*, 10/2009, p. 742. Inoltre, A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. giur. trib.*, 9/2008, p. 746.

227. La sentenza *Ravon c. Francia*, ha origine con il ricorso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, presentato, il 10 giugno 2003, dal cittadino francese il sig. *Maurice Ravon*, unitamente a due Società dallo stesso controllate, a seguito delle indagini condotte dalle Autorità fiscali francesi nei confronti dei ricorrenti. Il motivo del ricorso riguardava una sospetta violazione fiscale, sostenendo che durante le indagini, svolte secondo la disciplina sulle perquisizioni nei locali adibiti ad uso professionale e privati del contribuente, in base all'art. 16 B del *Libre des procédures fiscale* (Libro delle procedure fiscali francesi), fossero state commesse delle irregolarità. I ricorrenti chiesero così, presso il *Tribunal de Grande Instance* di Parigi e di Marsiglia, l'annullamento delle relative operazioni, ma le domande furono respinte, in quanto si ritenne che, ad istruttoria conclusa, l'unico organo

considerato il *leading case* in materia, ha ritenuto che la legislazione francese in tema di ispezioni domiciliari non offre al contribuente una tutela adeguata, ponendosi dunque in contrasto con le garanzie offerte l'art. 6 Cedu. In tale occasione i giudici di Strasburgo hanno considerato, tra l'altro, insufficiente, non solo la facoltà di ricorrere alla Corte di Cassazione contro il provvedimento giurisdizionale per i profili di legittimità (punto 29), non permettendo un esame degli elementi fondanti le autorizzazioni contestate, ma anche la possibilità di impugnare a posteriori l'operato degli uffici fiscali nel successivo contenzioso (punto 31). La tutela differita non garantisce, infatti, il controllo giurisdizionale sulla legittimità delle indagini, pur potendo le stesse incidere nella sfera giuridica dei privati, e la Corte di Cassazione, quale giudice di legittimità, non ha cognizione in merito agli elementi fondanti le autorizzazioni oggetto di contestazione. Secondo la Corte è necessario che (...) *in termini di ispezioni domiciliari (...) le persone interessate possano ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, sulle azioni intraprese sul suo fondamento.*

Le considerazioni che vengono alla luce in questa sentenza inducono a ritenere che i due punti fondamentali della controversia in questione, quali, la mancanza del contraddittorio — inteso quale utile strumento di difesa del contribuente coinvolto nel procedimento istruttorio — ed il riconoscimento di una tutela differita — implicante la possibilità di ricorrere ad un controllo giurisdizionale solo mediante l'impugnazione degli atti successivi — costituiscono motivi d'illegittimità del procedimento tributario.

Deve prendersi atto delle possibili compromissioni che le situazioni

competente a giudicare fosse la Corte di Cassazione. Allo stesso modo la Cassazione, investita della questione, le respinse sostenendo che la sua competenza si limitava al sindacato di legittimità delle ordinanze di autorizzazione alle ispezioni, e le eventuali irregolarità, nel corso di tali controlli, potevano essere censurate solo in pendenza delle operazioni dinanzi al giudice che le aveva autorizzate, ed al termine, nel momento in cui le prove raccolte si trasmettevano al successivo atto 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 e dell'art. 13, in combinato con l'art. 8 della relativa Convenzione. La Corte di Strasburgo ha disposto la condanna dello Stato francese, per insufficienza della legge, ex art. 16 B, ad assicurare una tutela giurisdizionale adeguata, secondo l'art. 6 della Cedu.

giuridiche soggettive possono subire nel corso di un'attività istruttoria non conforme alla legge, potendo paventarsi, nel corso delle verifiche fiscali, la lesione dei diritti fondamentali dell'individuo che sono tutelati dalla Convenzione europea.

Il diritto azionato dal singolo non era connesso al rapporto tributario, in quanto la controversia atteneva alla legittimità dell'accesso nella sfera privata del contribuente il quale, in tale contesto, faceva valere il diritto alla integrità ed inviolabilità del domicilio. Più che di una controversia tributaria, si è trattato di una causa sui diritti civili e, per questo motivo, secondo l'interpretazione della Corte Edu, non si poteva affermare un'applicazione generalizzata del principio del giusto processo, *ex art. 6 Cedu*, bensì del riconoscimento delle garanzie procedurali anche nella materia tributaria, tra l'altro, desumibili dagli articoli artt. 24, Il comma, III e 113, I comma²²⁸ della Costituzione italiana.

L'applicazione dell'art. 6 Cedu all'istruttoria procedimentale comporta, inevitabilmente, alcune significative conseguenze²²⁹. Il valore fondamentale della decisione della Corte sta nella necessità di prevedere un'impugnazione di merito indipendente dalla eventuale impugnativa dell'atto di accertamento.

La disciplina italiana, non contemplando alcuna forma di giurisdizione autonoma ed immediata sugli atti istruttori ma solo una tutela differita per il soggetto che lamenta la lesione dei suoi interessi durante una procedura d'indagine tributaria, rinviando la tutela che concerne i vizi della fase istruttoria all'impugnativa dell'atto finale, non assicura una soluzione adeguata. Nell'ambito della procedura internazionale dello scambio di informazioni, il modello difensivo

228. Nel nostro ordinamento, l'art. III Cost., come novellato dalla legge costituzionale n. 2 del 1999 che si riferisce ad « ogni processo », estende il principio del giusto processo anche al processo tributario, a fronte del sistema comunitario che invece esclude l'applicazione di questo principio (*ex art. 6 Cedu*) al procedimento impositivo. Su questo argomento, F. GALLO, *Verso un « giusto processo » tributario*, *op. cit.*; 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, 1094; A. MARCHESSELLI, *Il Giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'« interesse fiscale »?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, p. 793; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, *op. cit.*; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, *op. cit.*; A. PODOGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

229. In tema, L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, *op. cit.*, p. 675.

previsto è di tipo differito, proprio come negli accertamenti tributari domestici. La scelta di attivare lo strumento del contraddittorio è rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria qualora nell'esercizio della funzione conoscitiva abbia bisogno di acquisire informazioni, documenti, e dichiarazioni, e prescinde dunque dall'interesse del contribuente di difendersi in un momento antecedente la fase processuale.

In seguito alla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, nel caso *Ravon*, il principio del contraddittorio ha avuto una forte risonanza europea ed importanti sono stati, inoltre, gli effetti che la pronuncia ha avuto nella disciplina interna in tema di partecipazione attiva del contribuente al procedimento tributario²³⁰, ove, ad oggi, manca però un effettivo riconoscimento del citato principio che garantisce il dialogo tra Amministrazione e soggetto sottoposto ad indagini nel corso della fase istruttoria del procedimento impositivo.

Accanto ai principi enunciati nel Trattato europeo vi sono una serie di regole non formalizzate che assumono, comunque, rilevanza e valenza di veri e propri principi dell'ordinamento comunitario e che vengono elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia. La tutela del contribuente è, così, influenzata da norme e principi comunitari, alcuni dei quali sono direttamente applicabili ai rapporti d'imposta, mentre altri manifestano la loro forza nell'ordinamento tributario interno attraverso i richiami della giurisprudenza²³¹.

Se in ambito comunitario, attraverso l'operato della Corte di Giustizia, si è affermata l'obbligatorietà del principio del contraddittorio preventivo nei procedimenti impositivi, manca, invece, all'interno del sistema nazionale, un'uguale forza espansiva, al punto che il contraddittorio deve far leva sui principi costituzionali che governano l'attività amministrativa, oltre che sull'art. 1 della legge n. 241/1990 che vincola espressamente l'agire dell'Amministrazione al rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario.

230. In proposito, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 473.

231. In tema, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, op. cit., 105; ID., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 206; ID., *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012, p. 594 e ss.

La garanzia del contraddittorio è, invece, riconosciuta nei procedimenti tributari di diversi Paesi europei, all'intero dei quali è previsto 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 e di indagine è considerato un momento autonomo rispetto al successivo accertamento. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito, oltre che dagli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea — che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale — anche dall'articolo 41 della stessa norma, il quale sancisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 dell'art. 41 prevede che il diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

La giurisprudenza comunitaria ha avuto un ruolo chiave nell'affermazione di tale principio. Il *leading case* in materia è la sentenza *Sopropè*, del 18 dicembre 2008²³², attinente alla materia doganale, in cui la Corte di Giustizia Ue, in applicazione del diritto di difesa, ha riconosciuto il valore generale del contraddittorio amministrativo, ovvero della partecipazione del contribuente alla fase di formazione del provvedimento finale indipendentemente dal possibile ricorso giurisdizionale, statuendo che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui propri interessi devono essere messi in condizione di manifestare il proprio punto di vista e di far valere le proprie osservazioni prima che il provvedimento sia adottato. A tal fine, devono beneficiare di un termine sufficiente²³³ affinché l'autorità possa conoscere tutti gli elementi utili alla decisione e venga assicurata una tutela

232. CGCE sentenza 18 dicembre 2008, C — 349/07, *Sopropè*, in GT — Riv. giur. trib., 3/2009, p. 203 e ss., nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, p. 570 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 3/2010; II, p. 53; 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.*, 2/2010, p. 40 e ss.

233. Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C — 349/07, *Sopropè*, punti 36 e 37.

effettiva della soggetto coinvolto²³⁴.

Inoltre il contraddittorio, quale parte integrante del diritto di difesa in qualsiasi procedimento, è ribadito nuovamente dalla Corte di Giustizia europea, nelle recentissima sentenza 3 luglio 2014²³⁵. I giudici di Lussemburgo hanno, infatti, affermato « Il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo nei suoi interessi ». Al centro dell'esame dei giudici c'è ancora una volta il diritto al contraddittorio nei procedimenti amministrativi e l'invalidità del provvedimento quale conseguenza della violazione dello stesso.

Rilevano in ambito procedimentale e processuale, affinché sia assicurata la tutela delle situazioni giuridiche soggettive²³⁶, sia il principio di equivalenza, che prevede il riconoscimento e la tutela dei diritti comunitari dei cittadini europei, sia il principio di effettività che garantisce, invece, l'efficacia delle norme di diritto europeo.

L'art. 4 del Trattato europeo sancisce il principio di leale collaborazione, prevedendo espressamente l'impegno dei Paesi membri dell'Unione di assistersi reciprocamente nell'adempimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni dei Trattati, di adottare dunque tutti gli atti giuridici che sono necessari al conseguimento degli obiettivi comunitari e di non porre in essere i comportamenti che possano compromettere la realizzazione degli stessi.

Sebbene il legislatore statuario non abbia espressamente rinviato alle norme europee, all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente si rinvencono alcune delle istanze garantiste che sono proprie del diritto comunitario e sono contenute, in modo particolare, nelle disposizioni che tutelano il principio dell'affidamento e quello della buona fede²³⁷.

234. Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, C — 349/07, *Sopropè*, punto 49.

235. Da ultimo, si veda Corte di Giustizia UE, sez. V, sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in *Banca dati Big Ipsa*.

236. Cfr., P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 253. Si veda, inoltre, F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2014, p. 293, in cui l'Autore sostiene che « Effettività ed equivalenza consentono di intervenire anche sulle norme procedurali e sul contraddittorio, qualora esse siano restrittive ed impediscano la difesa e dunque l'attuazione dei diritti garantiti dall'UE ».

237. Cfr., L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministra-*

Il principio di effettività nel settore dei tributi trova attuazione soprattutto nelle fattispecie di indebito tributario, oltre che riferimenti nei criteri di imparzialità e di buona amministrazione del procedimento, e nelle regole che si ispirano al principio del giusto processo, sancito dall'art. 6 della Convenzione dei diritti umani²³⁸.

Quest'ultimi principi sono stati richiamati nella sentenza della Corte di giustizia, 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, ove si legge che « Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) ».

1.6.1. ... e le garanzie costituzionali

I poteri degli organi di investigazione possono colpire, entro precisi margini stabiliti dalla legge, i diritti che riguardano alcune libertà fondamentali, che sono tutelate dalla costituzione²³⁹.

Come accennato, i provvedimenti di autorizzazione all'esercizio dei poteri istruttori svolgono una funzione di tutela degli interessi privati e dei diritti di libertà inviolabili previsti dalle norme costituzionali. L'art. 2 della Costituzione italiana *riconosce e garantisce i diritti*

tiva, *op. cit.*, p. 251 e ss., l'Autore sottolinea che il processo di codificazione dello Statuto è nato dal Rapporto OCDE (*Droits et obligations des contribuables. Description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Paris) del 1990 sui diritti dei contribuenti.

238. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, *op. cit.*, p. 253 « Le norme procedurali e processuali non possono comprimere irragionevolmente la possibilità di un riconoscimento del diritto leso ». Per un esame del principio di effettività, si rinvia a R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009; J. MALHERBE, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008; S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012, p. 685 e ss.

239. Articoli 51 *Attribuzione e poteri degli Uffici dell'Imposta sul valore aggiunto* e 52 *Accessi, ispezioni e verifiche* del d.P.R. n. 633/1972; articoli 32, *Poteri degli uffici*, e 33, *Accessi, ispezioni e verifiche*, del d.P.R. n. 600/1973.

inviolabili dell'uomo. Non vi è una perfetta coincidenza tra l'inviolabilità e l'intangibilità dei relativi diritti, tant'è che si ammettono alcune deroghe, ovvero delle possibili restrizioni alle libertà fondamentali della persona in base a presupposti e condizioni normativamente disposti.

La tutela di situazioni giuridiche soggettive, pur articolandosi in disposizioni diverse, si inserisce in un disegno di matrice comune che è l'individuo, visto nella sua integrità fisica e morale e nel contesto in cui realizza la propria personalità. Secondo la dottrina costituzionalistica, la ricerca delle informazioni e dei dati personali non deve violare gli artt. 13, 14 e 15 della Costituzione²⁴⁰. Soltanto le pubbliche autorità possono reperire informazioni, dati e documenti, attraverso ispezioni, perquisizioni ed altre forme di restrizioni temporanee della libertà personale, oppure conoscere una corrispondenza chiusa o altre forme di comunicazione riservata. Il bene giuridico protetto, in particolare dall'art. 13 Cost., è la persona umana, nella sua dimensione non solo fisica ma anche spirituale e psicologica²⁴¹. Il secondo comma della stessa norma prevede un ventaglio di restrizioni che possono essere apportate all'esercizio di tale libertà, quali l'arresto, la detenzione, l'ispezione, la perquisizione e qualsiasi altra limitazione che agisce sul fisico e sulla psiche degli individui, senza annoverare, in tale ambito, quelle misure che prevedono, invece, la mera imposizione di obblighi, mancando in esse il carattere della coercitività.

Le restrizioni richiedono nel concreto l'adozione di un provvedimento motivato da parte della l'Autorità giudiziaria, salvi i casi di necessità ed urgenza tassativamente indicati dalla legge, e la previsione legislativa dei casi e delle modalità di applicazione della misura²⁴². La disposizione ha posto dunque, a garanzia della libertà personale, una

240. A. PACE, *Problematiche delle libertà costituzionali. Parte speciale*, Milano, 1992, p. 245, l'Autore ritiene che nel disegno del costituente « tutelando la libertà della persona fisica, la libertà del domicilio e la libertà delle comunicazioni riservate, esso intendeva garantire il minimo "inviolabile" delle libertà umane ».

241. La libertà di autodeterminazione, o libertà morale, è un diritto inviolabile della persona al pari della libertà fisica. Per tutti, P. BARILE, *Le libertà nella Costituzione. Lezioni*, Padova, 1967; ID., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984, A. PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Roma, 1984, p. 169.

242. S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, p. 89, precisa che « l'imposizione di prestazioni personali necessita invece, secondo quanto disposto dall'art. 23 Cost., soltanto la sua previsione da parte della legge, potendo la sua disciplina essere quindi demandata a fonti normative secondarie ».

riserva legale ed una giurisdizionale, quest'ultima resa ancora più efficace dall'obbligo di motivazione.

A norma di legge gli uffici finanziari e la Guardia di finanza hanno la possibilità di procedere, durante l'accesso, a perquisizioni personali ed all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina²⁴³. Queste misure coercitive della libertà personale non sono esercitabili in altre occasioni ed al di fuori dell'accesso.

L'art. 14 Cost. si riferisce alla libertà di domicilio e ne dispone l'inviolabilità, pur ammettendo in via derogatoria, ispezioni, perquisizioni e sequestri « nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale ». La norma, al secondo comma, prevede forme tassative di restrizione della libertà domiciliare (« ispezioni o perquisizioni o sequestri »), ed al terzo comma rinvia alle leggi speciali per la regolamentazione degli accertamenti e delle ispezioni *per motivi di sanità pubblica o ai fini economici e fiscali*.

L'ambito di operatività di tale diritto si estende ad ogni luogo isolato dall'ambiente esterno, interdetto a terzi e destinato allo svolgimento della vita privata²⁴⁴. Nell'ambito applicativo di questa norma vanno considerati i poteri d'indagine che si esercitano all'interno dei luoghi che hanno le caratteristiche proprie del domicilio costituzionalmente inteso, ossia, di quel luogo in cui si realizza la vita privata ed affettiva dell'individuo e che concerne per di più la cura dei propri interessi o il desiderio di isolamento.

Il possesso attuale ed effettivo di un determinato spazio, isolato dall'esterno, che sia, inoltre, funzionale al suo servizio, rappresenta il presupposto necessario per il riconoscimento e per la tutela della libertà domiciliare, prescindendo dal titolo giuridico in base al quale il soggetto dispone di quel determinato luogo²⁴⁵.

243. Ex art. 52, comma tre, del d.P.R. n. 633/1972.

244. A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili sanciti dalla Costituzione)*, op. 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 inviolabilità domiciliare ai soggetti diversi dalle persone fisiche, soggetti per i quali non è neppure configurabile un diritto all'abitazione ». Vedere inoltre, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 103 e ss.

245. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 104.

Sebbene la normativa tributaria disponga una differente graduazione della tutela a seconda del luogo in cui si svolge l'accesso ispettivo, questa libertà si riconosce anche ai locali aziendali ed a quelli in cui si esercita un'attività economica²⁴⁶.

Si prevedono garanzie diverse a seconda dei luoghi in cui si verifica l'accesso²⁴⁷.

L'inviolabilità della « corrispondenza » e di ogni altra forma di comunicazione ad essa assimilata è disposta dall'art. 15 della Cost., che ne sancisce la libertà e segretezza. L'oggetto della norma è, dunque, la libertà di comunicare in modo riservato²⁴⁸, e si ammettono restrizioni solo per atto motivato dell'Autorità giudiziaria e con le garanzie stabilite dalla legge; sono inoltre limitate le garanzie che riguardano la circolazione di informazioni sui rapporti finanziari.

Le garanzie che riguardano la circolazione di informazioni sui rapporti finanziari sono limitate²⁴⁹.

La disciplina delle indagini tributarie stabilisce una serie di condi-

246. Ex art. 52, comma 1 e 2, del d.P.R. n. 633/1972.

247. In tema, M. MISCALI, *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 9/2012, 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 ed i 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 esercitino 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 ».

248. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, p. 115.

249. Cfr. G. FRANSONI, « *Indagini finanziarie* », diritto alla riservatezza e garanzie « procedurali », in *Boll. trib.*, 44/2009, p. 3587 e ss.

zioni e di limiti per l'esercizio dei poteri istruttori da parte degli organi competenti²⁵⁰ che provoca, comunque, una forte compromissione del diritto alla riservatezza dei soggetti passivi, perché, pur non essendo assoluta, denota il prevalere dell'interesse fiscale sui valori fondamentali dell'individuo tutelati dalla legge.

Nell'ordinamento comunitario il diritto alla riservatezza è contemplato all'art. 8 della Convenzione europea sui diritti dell'uomo e regolamentato dalla Direttiva 2002/58/CE, recepita di recente anche nel nostro ordinamento con l'emanazione del codice della *privacy*.

Sebbene non sia esplicitamente annoverato tra i diritti fondamentali della persona, il diritto alla riservatezza trova un riconoscimento costituzionale in via indiretta, in ragione della possibilità di estendere l'ambito di inviolabilità ai diritti inerenti alla persona, anche solo per ragioni funzionali²⁵¹.

Il modificato comma quattro dell'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972 ha esteso l'ispezione conseguente ad un accesso domiciliare anche a tutti i libri, registri e documenti e scritture che sono, comunque, accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali in cui l'accesso viene eseguito. È stato introdotto nell'ambito dei diritti fondamentali il termine « domicilio informatico »²⁵², ovvero lo spazio in cui l'individuo realizza buona parte delle proprie attività quotidiane, intellettuali e personali, con piena facoltà di esclusione di terzi. Non è previsto dalla legge tributaria ma viene ricompreso nell'ambito del domicilio *ex art. 14 Cost.*, con l'ovvia conseguenza che la procedura

250. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Boll. trib.*, 44/2009, l'Autore mette a confronto due blocchi normativi, il d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196, sulla « *privacy* », che ha regolamentato il diritto alla riservatezza nei rapporti privati e nei rapporti con la pubblica amministrazione e le norme fiscali sui poteri d'indagine e di acquisizione d'informazioni per i controlli e gli accertamenti tributari, che richiedono l'introduzione di un limite nell'accesso ad informazioni della sfera privata e personale dei soggetti.

251. Cfr. S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, *op. cit.*, p. 88.

252. Nella Relazione al disegno di legge n. 2773 *Modificazioni ed integrazioni alle norme del codice penale e del codice di procedura penale in tema di criminalità informatica*, che ha dato origine alla legge 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 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.

di accesso ispettivo ad un domicilio informatico, così come ad una privata abitazione, deve essere giustificata dalla sussistenza di una grave violazione e preceduta dall'autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

Gli uffici delle imposte possono ottenere e richiedere da banche ed intermediari finanziari informazioni dati e notizie relativi a rapporti intrattenuti o ad operazioni effettuate con i loro clienti, che sono racchiuse in un sistema informatizzato, la cosiddetta banca-dati²⁵³, coinvolgendo, in questo modo, quella sfera di diritti fondamentali che riguarda la « libertà informatica », ovvero 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 »²⁵⁴ ad un sistema aperto di acquisizione automatica delle informazioni²⁵⁵. La prassi e la giurisprudenza hanno infatti escluso frequentemente il segreto bancario dal novero di diritti della personalità protetti. Il dovere di riservatezza, connesso al segreto bancario, non può ostacolare l'accertamento degli illeciti fiscali. Per il fisco non esiste il segreto bancario ed in questo caso, attenendo ad interessi patrimoniali e non personali, non si applicano le garanzie proprie dei diritti inviolabili della persona. I sospetti di illegittimità costituzionale delle indagini bancarie, ritenute, precedentemente, incompatibili con il segreto bancario e con il diritto di riservatezza, sono stati ormai superati. La Corte Costituzionale ha, infatti, ritenuto questo tipo di conoscenze strettamente legato al traffico commerciale, talché la riservatezza che li caratterizza non può limitare l'esatto accertamento dei tributi. Nella sentenza della Corte Cost. n. 51 del 1992 si legge che il segreto bancario indica un dovere di riserbo a cui sono tenute le imprese bancarie ed al quale però non corrisponde una posizione giuridica costituzionalmente protetta dal cliente, in quanto la sfera di riservatezza dei conti

253. *Ex art. 32, comma 1, n. 7 del d.P.R. n. 600/1973.*

254. R. SCHIAVOLIN, *Segreto bancario*, in *Dig. disc. priv. — sez. comm.*, Torino, 1996.

255. 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.

e delle operazioni degli utenti dei servizi bancari è strumentale alla sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali. Attraverso la previsione di autorizzazioni necessarie per le indagini di questo tipo, il legislatore tributario ha predisposto un meccanismo di controllo preventivo della predetta attività istruttoria²⁵⁶.

Accanto a queste specifiche garanzie è poi previsto, ai sensi dell'art. 24, II comma, Cost., il diritto inviolabile di difesa in ogni stato e grado del procedimento. La fase amministrativa tributaria può determinare una particolare incisione della sfera giuridica del privato e la tutela riconosciuta al contribuente solo attraverso il ricorso avverso l'avviso di accertamento o di irrogazione delle sanzioni non assicura, tuttavia, un'adeguata tutela delle posizioni soggettive compromesse durante l'attività d'indagine dell'Amministrazione finanziaria, in aperto contrasto a quest'ultima norma ed anche alla disposizione dell'art. 113, I comma, Cost., che ammette sempre la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi contro gli atti della pubblica amministrazione.

Il confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente potrebbe, pertanto, assicurare al soggetto passivo l'effettivo esercizio del diritto di difesa in una fase precontenziosa.

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

La tutela anticipata del contribuente

SOMMARIO: 2.1. Tutela del contribuente nel momento che precede l'avviso di accertamento: profili problematici, 143 – 2.2. Il profilarsi di un primo generale margine di tutela del contribuente: il principio del “giusto procedimento” e garanzia di partecipazione attiva al procedimento amministrativo tributario, 162 – 2.3. Il diritto di partecipazione del contribuente e l'invalidità degli atti impositivi derivante dal difetto di contraddittorio tra la legge n. 241/1990 e la legge n. 212/2000: un percorso spinoso, 179.

2.1. Tutela del contribuente nel momento che precede l'avviso di accertamento: profili problematici

Come ampiamente anticipato nel precedente capitolo, il momento dell'accertamento tributario è stato ritenuto, per lungo tempo, il segmento più significativo caratterizzante il procedimento di attuazione della norma tributaria. Le teorie più risalenti, difatti, gli riconoscevano un ruolo centrale nel procedimento amministrativo-tributario, affidando il momento istruttorio ad un ruolo meramente strumentale e prodromico rispetto allo stesso accertamento.

Siffatta interpretazione era sostenuta con una certa plausibilità in una fase storica in cui i principali sistemi di tassazione erano radicati su criteri estimativi di tipo paracatastale. Ma ha perso larga parte della propria consistenza, successivamente, allorché sono stati introdotti (in particolar modo, a partire dalla riforma tributaria degli anni settanta) metodi impositivi analitici, fondati su canoni incentrati sulla diretta responsabilizzazione del contribuente, in primo luogo, attraverso l'obbligo di dichiarazione da parte di quest'ultimo¹.

1. In argomento, cfr. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. trib.*, 1990, I, p. 729 s.; l'Autore, infatti, individua « ... le radici di quelle concezioni nell'esistenza, in passato, di sistemi paracatastali di tassazione, nei quali l'avviso di accertamento rappresentava

La trasformazione dei precipui sistemi di tassazione, nell'ottica di una sempre maggiore responsabilizzazione dei soggetti d'imposta ha generato l'effetto di riconsiderare la fase puramente inquisitoria del controllo ispettivo. Ciò ha prodotto la nascita di una funzione autonoma in grado di offrire il necessario sostegno probatorio ai fini della emissione di un avviso di accertamento e di perseguire al contempo finalità distinte da questo. Conseguenziale, dunque, l'esigenza di tenere separato, nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario, il ruolo del momento istruttorio da quello proprio dell'accertamento. *L'incipit* per giungere a tracciare recisamente tale distinzione concettuale può essere ravvisato nella diversità di scopi perseguiti da ogni singola attività nell'ambito del procedimento amministrativo-tributario.

Quanto si intende porre in evidenza è che mentre l'attività istruttorie o ispettiva mira all'acquisizione autoritativa di conoscenze in ordine alla rispondenza del comportamento del contribuente rispetto ai propri obblighi tributari², l'accertamento, invece, si incardina sulla diversa (ancorché complementare) esigenza di stabilire la corretta misura dell'imposta dovuta.

Va da sé che gli interessi e i valori coinvolti (e quindi tutelabili)

veramente l'espressione centrale dell'attività amministrativa tributaria, e che di per se stessi inducevano ad adottare schemi concettuali che consentissero di adeguare il più possibile l'imposizione all'effettiva capacità contributiva dei cittadini. Ma, oggi, di quegli assetti esiste ormai ben poco. L'esigenza dell'adeguamento dell'imposizione alle effettive dimensioni dei fenomeni economici è perseguita attraverso sempre più analitiche definizioni della materia imponibile, e sempre più estesi ricorsi a tecniche di diretta responsabilizzazione del contribuente. Mentre, sul versante della disciplina dell'autorità, i vecchi compiti estimativi (delle astratte potenzialità produttive dei cespiti) sono stati progressivamente messi in ombra dal prorompente affermarsi di altri momenti di autorità (in tema di poteri inquisitori, di disciplina e programmazione dei controlli, ecc.), che sollevano problematiche in larga misura nuove, e sempre più bisognose di approfondimenti specifici ».

2. In tal senso, LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, op.cit., p. 793. L'Autore, peraltro, sottolinea una serie di elementi sintomatici, ritraibili dalla stessa disciplina normativa dell'attività di controllo, in grado di rafforzare il convincimento secondo il quale i poteri istruttori si pongono « come preliminari ed esterni all'accertamento, e come momenti di autorità aventi una loro autonoma rilevanza giuridica ». Basti pensare al fatto che tali poteri « possono essere esercitati nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, e riguardo ad obblighi diversi da quelli di pagamento; che le condizioni del loro esercizio sono generalmente definite più con riferimento alla specificità delle diverse attività economiche, che con riguardo all'esistenza di indizi di evasione fiscale; che il loro oggetto è costituito, più che dalle dichiarazioni e dalla contabilità, dalla realtà dei fatti accaduti, e, soprattutto, di quelli che in quei documenti non sono rappresentati... ».

in ciascuna delle diverse attività rivelino una differente origine; ciò implica la necessità di scorgere autonome forme di tutela, a seconda che ci si imbatta nell'attività ispettiva o in quella di accertamento. Invero, l'attività istruttoria nel procedimento tributario presenta determinati tratti per cui non è detto non debba risolversi in atti privi di rilevanza giuridica esterna³. Ma il tema della separazione concettuale dell'attività istruttoria dall'accertamento è sorretto da argomentazioni direttamente desumibili dalla formulazione delle norme che introducono i poteri ispettivi della riforma tributaria⁴.

In detti articolati normativi è possibile cogliere una partizione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in relazione a specifici compiti e funzioni assegnati dalla stessa legge, sicché appare in linea con lo stesso intento del legislatore della riforma tributaria la distinzione tra compiti di vigilanza e di controllo, da una parte, e funzioni di rettifica

3. In dottrina si è soliti attribuire alla fase istruttoria del procedimento amministrativo una mera rilevanza interna. Ma questa tesi è stata ampiamente superata dalla legge n. 241/1990 in cui la partecipazione del privato, in ogni fase del procedimento amministrativo, è disciplinata e tutelata. Sul punto si veda P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 36. L'Autore, in merito alla presunta irrilevanza giuridica esterna degli atti istruttori del procedimento amministrativo osserva che «l'evoluzione normativa di questi ultimi anni impone di dissentire da tale impostazione, in quanto l'apertura alla partecipazione dei privati di ogni fase del procedimento amministrativo e la concessione agli stessi di ampie possibilità d'intervento diretto nell'azione pubblica sancite dalla legge 7 agosto 1990 n. 241 comportano la necessità di riconoscere effetti giuridici a ciascun atto, anche meramente preparatorio, della sequenza procedimentale che viene individuata con il termine accertamento. E tali osservazioni, benché riferibili a tutte le aree di intervento dell'azione amministrativa sono ancor più evidenti nell'ambito tributario, ove l'accertamento è composto da un numero elevato di moduli procedimentali, a volta alternativi, a volte concorrenti, a volte sovrapposti l'un l'altro in sequenze variabili in dipendenza dei più diversi fattori; ed ove viene attribuita efficacia giuridica a fatti, atti o comportamenti che, rispetto alla sequenza in cui si collocano, assumono una posizione ben distante dall'atto autoritativo finale, il quale, non è neanche previsto come indispensabile ».

4. Il riferimento è, segnatamente, agli artt. 31 del d.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972, in cui vengono disciplinati i compiti attribuiti agli uffici, rispettivamente, delle imposte dirette e IVA, e da cui affiora l'autonomia concettuale, e in certa misura anche funzionale, dell'attività di controllo e di vigilanza rispetto a quella di accertamento. Più specificamente, dalla formulazione delle richiamate norme, si trae un immediato collegamento funzionale e teleologico tra i poteri inquisitori in materia ispettiva ed i compiti di controllo e di vigilanza espressamente attribuiti agli uffici finanziari, ricavandosene, quindi, l'idea che l'attività istruttoria venga posta dal legislatore della riforma tributaria su un piano distinto rispetto a quello sul quale si colloca invece l'accertamento che, oltretutto, è oggetto di separata disciplina nell'ambito dei medesimi decreti delegati.

delle dichiarazioni e di accertamento, dall'altra⁵.

In dottrina⁶, invero, sono stati rilevati alcuni sintomatici argomenti *a contrario*, così compendiabili: non sempre e necessariamente l'attività istruttoria compiuta dall'organo ispettivo culmina in un accertamento (è il caso delle istruttorie con esito negativo, a conclusione delle quali, cioè, non emergono elementi tali da giustificare l'emissione di un avviso di accertamento)⁷; ma, sovente, il fine di un'attività istruttoria è dichiaratamente estraneo all'accertamento, coincidendo con la semplice esigenza di raccolta di dati utili alle elaborazioni statistiche promosse dal Ministero delle finanze per scopi di programmazione o di indirizzo⁸; in alcuni casi è possibile che l'atto di accertamento non richieda una preventiva istruttoria; l'accertamento può fondarsi anche su dati e notizie acquisiti in modo non autoritativo, vale a dire appresi dall'ufficio senza fare ricorso ai poteri istruttori.

Verosimilmente, gli aspetti sopra richiamati individuano solo circostanze meramente eventuali, apparendo, pertanto, insufficienti come elementi strutturali o tipici del rapporto intercorrente tra l'attività

5. La Previsione normativa, introdotta dalla riforma tributaria degli anni settanta, nel senso di un'articolazione dei compiti attribuiti agli uffici finanziari sembra confortare la tesi di chi ritiene superata l'idea che l'accertamento dei tributi rappresenti il compito fondamentale dell'amministrazione finanziaria (S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 50).

6. S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, *op. cit.*, p. 76.

7. Al riguardo, cfr. S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, *op. cit.*, p. 793, secondo cui, « ... in tema di poteri di "controllo", l'interesse pubblico perseguito tanto maggiormente risulta soddisfatto quanto minori addebiti possano muoversi al cittadino », dal che traspare un rapporto persino finalisticamente antitetico tra la funzione di controllo e quella di accertamento.

8. Si pensi, ad es., all'attività di elaborazione e definizione degli studi di settore introdotti dal d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, attività che, nella fase di acquisizione degli elementi utili alla predisposizione dei citati studi, prevede l'invio di questionari (che costituiscono, normalmente, espressione di uno specifico potere istruttorio attribuito all'Amministrazione finanziaria) ad un campione di contribuenti rappresentativi di predefinite categorie economiche; non solo, ma in caso di mancata restituzione / dei questionari compilati dai destinatari entro il termine prestabilito (quindici giorni dalla data di ricevimento degli stessi) i dati dovranno essere rilevati direttamente dalla Guardia di finanza mediante accesso (altro potere tipicamente inquisitorio) presso le sedi di esercizio delle attività svolte dai contribuenti resisi inadempienti. Si tratta, in definitiva di un caso emblematico di utilizzo di poteri istruttori per finalità non immediatamente ricollegabili all'attività di accertamento. In merito, per tutte, cfr. Mm. fin., Dip. Entrate Dir. Centr. Accertamento e Programmazione, circ. n. 186/E/1/1 /385 del 10 luglio 1995.

istruttoria e l'accertamento.

Con ogni probabilità e diversamente, si ritiene che il menzionato rapporto sia necessariamente funzionale, mentre l'elemento discriminativo sia da identificare con la differente natura delle rispettive attività.

Con ciò, tuttavia, non si intende affatto rinverdire le teorie più risalenti che consideravano sostanzialmente assorbita nell'accertamento la fase istruttoria (il cui ruolo era circoscritto a un'attività esclusivamente prodromica rispetto all'accertamento stesso, inteso, invece, quale atto finale e qualificante del procedimento attuativo dell'imposta).

Riconoscere l'esistenza di un rapporto funzionale tra l'attività di controllo (o istruttoria) e l'accertamento non significa, difatti, intendere che quella debba essere considerata meramente preparatoria a questo.

Piuttosto, è proprio il riconoscimento di un legame funzionale ad avvalorare la fondatezza di una distinzione concettuale tra le due attività, nella misura in cui i compiti di controllo assegnati all'Amministrazione finanziaria risultano, allo stesso tempo, distinti dall'accertamento, ma funzionali allo stesso.

Tale considerazione è anche il risultato di interpretazioni sistematiche che tengono conto delle più recenti vicende normative che hanno segnato l'evoluzione delle metodologie di controllo in campo tributario.

Ci si riferisce, più specificamente, alla controversa questione concernente l'eventuale abbandono dell'attività ispettiva, nel caso in cui questa dovesse rivelarsi scarsamente proficua in prospettiva di una rettifica della dichiarazione o di un accertamento; probabilmente, la chiave di lettura della problematica relativa alla separazione concettuale dell'attività istruttoria dall'accertamento, risiede proprio qui. In altre parole, se risulta ormai imprescindibile che le operazioni investigative debbano rispondere a criteri di efficienza dell'azione amministrativa (potendo, le stesse, essere abbandonate ove mai si rivelino improduttive di risultati sufficienti a sostenere un successivo avviso di accertamento), implicitamente si dimostra l'elemento di separazione concettuale capace di collocare le due attività su piani distinti, ancorché fra loro comunicanti. Ciò conferma, invero, anche l'esistenza di quel necessario

nesso funzionale⁹ (che, tuttavia, non implica un rapporto tecnicamente causale e sequenziale tra gli atti istruttori e l'atto di accertamento) di cui si è argomentato e in virtù del quale è resa possibile la concreta valutazione della economicità ed efficacia dell'azione amministrativa di controllo.

Rese tali osservazioni, si giunge ad affermare che la diversità riguarda i principi e i valori sui quali si fondano, rispettivamente, l'attività di controllo e l'accertamento.

Oververosia, mentre la prima trae la sua ragion d'essere dai principi di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e da quelli di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all'art. 97 Cost., il secondo, invece, rinviene la propria *ratio* negli artt. 23 (riserva di legge in materia impositiva) e 53 (principio di concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva) Cost.¹⁰.

Sul piano normativo in senso lato, oltre che su quello interpretativo, tale differenziazione è confortata dalle direttive ministeriali in tema di controlli indiretti.

Difatti, già nel documento del 13 aprile 1994, predisposto dalla Commissione ministeriale per l'elaborazione degli studi di settore (istituita con d.m. n. 16592 del 21 ottobre 1993), si rimarca sebbene

9. Riguardo al riconoscimento dell'esistenza di un nesso funzionale tra l'attività istruttoria e l'accertamento, giova richiamare alcune osservazioni svolte da L. SALVINI, *La partecipazione*, op. cit., Padova, 1990, p. 324. Secondo l'Autrice, infatti, « dall'effettuazione diretta di un atto o attività istruttori può discendere l'obbligo per l'ufficio di emettere l'atto di accertamento che formalizzi tali esiti: l'obbligo, in particolare, sussiste se si sono acquisiti elementi indicativi di violazioni ». Non solo, ma a ciò può aggiungersi che la stessa attività istruttoria si conclude, normalmente, con la formulazione dei rilievi, alcuni dei quali relativi persino a violazioni punite con pene pecuniarie estinguibili in via breve, prima che venga emesso l'avviso di irrogazione delle medesime sanzioni, rilievi che costituiscono dunque un'anticipazione del contenuto del successivo atto di accertamento (basti pensare al modo in cui sono strutturati i verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza al termine di ogni attività istruttoria).

10. Sul punto, cfr. S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 77. L'Autore esclude che la disciplina dell'attività di controllo possa avere i suoi diretti referenti costituzionali negli artt. 23 e 53 Cost., dal momento che « ... essa riguarda anche soggetti diversi dai contribuenti, ed investe aree problematiche che hanno i loro fondamenti costituzionali in altri principi e regole (dal principio di solidarietà di cui all'art. 2, all'art. 97 Cost., al diritto di difesa di cui agli artt. 24 e 113 Cost., ecc.). Con la conseguenza che l'esigenza di natura conoscitiva deve ritenersi dalla legge tutelata come interesse pubblico formalmente autonomo, e di per sé sufficiente a giustificare limitazioni e compressioni dei diritti alla libertà e dell'interesse alla riservatezza ».

su un piano ancora progettuale la necessità di conferire ai controlli un ruolo dissuasivo, tale da provocare nei contribuenti un'adesione spontanea, senza prefiggersi necessariamente l'obiettivo di produrre gettito.

Secondo tale impostazione, quindi, la Commissione ministeriale auspica l'introduzione di norme o direttive che legittimino l'abbandono dell'attività ispettiva tutte le volte che i verificatori constatino l'improduttività di una eventuale prosecuzione delle operazioni.

L'efficienza dell'azione amministrativa, prosegue il documento ministeriale, è, infatti, un obiettivo che la stessa Costituzione repubblicana indica e che la legge n. 241/1990 sviluppa intercettandone gli effetti pratici nella condotta della Pubblica Amministrazione.

Va, evidentemente, fronteggiata la mentalità secondo cui, quando una verifica è iniziata, deve essere continuata ad oltranza, motivando l'abbandono della verifica così come si sarebbe motivato un avviso di accertamento.

Il controllo indiretto, poi, deve essere incardinato sulle componenti più significative dell'attività verificata, in modo da rilevare gli eventuali elementi di contraddittorietà in rapporto ai ricavi dichiarati. Tutto ciò, tralasciando l'esame di elementi improduttivi e marginali ai fini di un recupero d'imposta ed ottimizzando il rapporto costi-benefici fra tempo impiegato nel controllo, persuasività dei risultati e numero di contribuenti verificati.

Successivamente, un anno dopo, questi stessi concetti vengono ufficialmente enucleati nel d.m. 26 aprile 1995 che, integrando il d.m. 28 dicembre 1994, ha apportato sostanziali modifiche al programma dei controlli degli uffici finanziari e della Guardia di finanza per l'anno 1995.

In attuazione del programma di verifiche disposte con il citato d.m. sono state emanate, con circolare ministeriale n. 283/E del 27 ottobre 1995, anche disposizioni di dettaglio circa le metodologie di controllo concretamente applicabili.

In tale ambito e, ai fini che qui interessano, emerge proprio la facoltà riconosciuta ai verificatori dalla richiamata circolare di procedere alla chiusura del controllo, ove dai riscontri effettuati non siano affiorati elementi idonei a comprovare l'inattendibilità del conto economico, dando, poi, atto delle motivazioni che hanno indotto la decisione nel relativo processo verbale.

Traspare, da quanto sopra analizzato, un chiaro e consapevole richiamo alla necessità per cui l'attività ispettiva tributaria sia soggetta ai principi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa. Principi normativamente riconducibili, in primo luogo all'art. 97 Cost. e, conseguentemente, all'art. 1 della legge n. 241/1990 (nonché all'art. 1 della legge n. 212/2000¹¹) che di quei principi si propone la concreta attuazione¹².

Principi che, insieme alla imparzialità dell'azione amministrativa, appaiono estranei all'oggetto dell'accertamento.

Prova ne è il fatto che, a differenza dell'accertamento, attività per definizione vincolata,¹³ la funzione di controllo riconosce la possibilità di operare scelte di tipo discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria. Ciò in considerazione della natura stessa dell'attività istruttoria che, proprio perché ancorata ai principi di imparzialità e di buon andamento, implica normalmente una ponderazione di interessi antitetici.

Si tratteggiano così, con maggiore decisione, i contorni distintivi delle rispettive attività. Per un verso, difatti, l'attività istruttoria si presenta come attività discrezionale che, fondandosi sui valori di cui agli artt. 2 e 97 Cost., interviene su diritti e interessi non immediatamente patrimoniali del soggetto passivo (il quale, giova ricordarlo, sovente

11. Lo Statuto dei diritti del contribuente (approvato con la legge 27 luglio 2000, n. 212) è caratterizzato da norme che si propongono l'attuazione, fra gli altri, anche dell'art. 97 dello Statuto. Ciò è apertamente dichiarato dall'art. 1, comma 1, della legge n. 212/2000.

12. Art. 1 della legge n. 241/1990, come modificato e integrato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15 e dalla legge 18 giugno 2009, n. 69. «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario. 1bis. La Pubblica Amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente. 1-ter I soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei criteri e dei principi di cui al comma 1.2. La Pubblica Amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria».

13. Cfr. F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento*, op. cit., p. 655. L'Autore considera pacifico l'assunto secondo il quale l'attività impositiva sia vincolata in quanto l'obbligazione tributaria è indisponibile e, conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria non può in alcun modo giungere a determinare l'imposta dovuta e le relative sanzioni in misura diversa da quella prevista dalla legge.

può essere persona diversa dal contribuente¹⁴); per altro verso, invece, l'accertamento si rivela mediante atti vincolati (in quanto a contenuto impositivo¹⁵) che, essendo espressione dei principi di cui agli artt. 23 e 53 Cost., incidono su interessi immediatamente patrimoniali del soggetto passivo.

Si tratta, come risulta comprensibile, di una distinzione teorica dalle rilevanti ricadute di ordine pratico. Essa rappresenta, difatti, il punto di partenza per la identificazione dei diversi piani di tutela, in ordine ai quali sarà possibile attuare autonome forme di difesa del contribuente nell'ampio, variegato e articolato contesto del procedimento tributario.

Orbene, il tema del riconoscimento di una separata tutela del contribuente attuabile in un momento anteriore all'accertamento (vale a dire nei confronti di specifici atti istruttori del procedimento tributario) è affiorata nitidamente con riferimento all'ambito di applicazione, in siffatto procedimento, dell'art. 22 e seguenti della legge n. 241/1990 (nella sua formulazione precedente alle modificazioni e integrazioni introdotte dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15 e dalla legge 18 luglio 2009, n. 69), per ciò che concerne l'accesso ai documenti amministrativi.

L'argomento si è imposto quale oggetto di studio in occasione di un caso di diniego, opposto al contribuente dall'Amministrazione finanziaria, di prendere visione dell'atto con il quale l'autorità amministrativa competente (nella fattispecie, il comandante di zona della Guardia di finanza) aveva autorizzato l'avvio di un'indagine bancaria nei confronti del medesimo.

Di conseguenza, è stato investito della questione l'organo giurisdizionale amministrativo di prime cure, il quale, accogliendo le istanze

14. Ci si riferisce all'ipotesi dei poteri istruttori esercitabili nei confronti di terzi (ad esempio, potere questionario, deroghe al segreto bancario, ecc.).

15. Sulla natura impositiva dell'accertamento, v. S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, op. cit., p. 1544, secondo cui « può dirsi che attengono alla sfera della funzione impositiva quei momenti di autorità che sono finalizzati alla tutela dell'interesse pubblico alla perequata distribuzione degli oneri tributari (art. 53 Cost.), e che si manifestano laddove la legge conferisce all'Amministrazione il potere di provvedere, ricorrendo determinate condizioni, ed osservate talune regole, alla determinazione autoritativa di un imponibile e/o di una imposta ». In relazione, poi, agli argini di detto potere impositivo, essi possono agevolmente essere ravvisati, a garanzia del contribuente, nella generale riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost., secondo il cui dettato « nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge ».

del contribuente, ha riconosciuto sussistenti le ragioni di tutela delle posizioni soggettive incise dal provvedimento di autorizzazione ad effettuare indagini bancarie ai fini fiscali¹⁶.

16. Cfr. t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, in *fisconline*, in cui, dopo aver negato all'autorizzazione ad effettuare indagini bancarie natura di atto interno al procedimento tributario, si afferma che tale autorizzazione « si appalesa quindi come un atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento... e come tale acquista un immediato rilievo esterno, in quanto dotato di autonoma efficacia lesiva di dette posizioni ». In senso conforme, cfr. t.a.r. Lazio, sez. II, sent. 9 maggio 1995, n. 819. Senza alcuna pretesa di esaustività, tra i molti Autori che recentemente si sono occupati dei temi più significativi in materia di indagini bancarie ai fini fiscali, si segnalano (cui si rinvia anche per ulteriori e più completi riferimenti di carattere dottrinale, nonché giurisprudenziale), in particolare, M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, Torino, 2011, p. 80-81; V. D'AGOSTINO, *La rilevanza delle indagini bancarie ai fini tributari*, Napoli, 2012, p. 110 ss.; G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in *Corr. trib.*, ID., 2010, p. 337 ss.; A. MARCHESELLI, *Difesa del contribuente dagli accertamenti su conti bancari di terzi*, in *Corr. trib.*, ID., 2010, p. 2869 ss.; ID., *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 1201 ss.; ID., *Accertamenti bancari e oneri di allegazione: aperture della Cassazione sulla deduzione dei costi*, in *GT — Riv. giur.trib.*, p. 132 ss.; V. FICARI, *Conti correnti dei soci e ricavi presunti della società di persone a base familiare*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 886 ss.; ID., *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 1269 ss.; A. LOVISOLO, *Condizioni e limiti di applicabilità della presunzione di imponibilità alle operazioni bancarie desunte da rapporti formalmente intestati a soggetti terzi rispetto al contribuente accertato*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2007, p. 761 ss.; G. INGRAO-R. LUPI, *Ancorasull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, p. 1444 ss.; F. AMATUCCI, *La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *Il fisco*, 2006, p. 6793; ID., *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 1019 ed ivi, p. 1034, ove si traggono osservazioni rese dall'Autore sul ruolo fondamentale svolto dal contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento di acquisizione delle informazioni sui movimenti finanziari del contribuente al fine di impedire l'uso arbitrario dei dati acquisiti; sia consentito, inoltre, di rinviare anche a L. STRIANESE, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, Napoli, 2009, p. 59 ss., ove si svolgono considerazioni all'indomani della nota pronuncia della Corte Cost., n. 225 del 2005, depositata l'8 giugno 2005 sul percorso ricostruttivo in tema di presunzioni "legali" in riferimento a quanto disciplinato dagli artt. 32, primo co., n. 2), d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, secondo co., n. 2), d.P.R. n. 633 del 1973, a tal proposito (in specie, in merito alla parte delle norme *de quibus* recante la regola presuntiva in relazione ai prelevamenti) e sulla configurabilità in tali fattispecie di dette *presunzioni* si vedano: S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in *AA.VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 454; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 305; G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in *Corr. trib.*, ID., 2010, p. 337 ss. Sul punto, si veda anche M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, op. cit., p. 117 ss., secondo cui, con specifico riferimento alla regola presuntiva in tema di prelevamenti, "le argomentazioni a sostegno della sussistenza di una presunzione legale appaiono convincenti", anche

Rispetto all'accertamento, di riflesso, è stata esclusa la natura preparatoria dell'atto istruttorio in esame, ammettendo così, sul piano interpretativo, l'inapplicabilità del motivo di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi previsto dall'art. 24, ultimo comma, della legge n. 241/1990 (nella sua formulazione antecedente alle modificazioni e integrazioni introdotte dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15). Esclusione concernente, appunto, gli atti preparatori rispetto ai provvedimenti indicati nell'art. 13 della medesima legge, tra i quali sarebbero annoverabili anche gli atti del procedimento tributario.

La rilevanza esterna dell'autorizzazione prevista in tema di indagini bancarie è stata riconosciuta anche in ragione della potenziale utilizzabilità delle conseguenti risultanze istruttorie (nel caso di specie, i dati bancari) per finalità diverse da quelle fiscali che hanno originato e legittimato l'acquisizione di quegli elementi¹⁷.

Di parere avverso, si è mostrato, invece, il Consiglio di Stato che pronunciandosi, in sede di appello, sulla medesima questione, è pervenuto alla decisione in favore della esclusione del diritto di accesso all'autorizzazione a effettuare indagini bancarie, posto che questa presenta i contorni di un atto preparatorio non impugnabile autonomamente¹⁸.

se – prosegue sempre l'Autore – si tratterebbe di una “presunzione legale” connotata da diversi profili di criticità e di irragionevolezza. Diversamente, la regola presuntiva in tema di versamenti di cui alla prima parte dell'art. 32, primo co., n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973, per come strutturata nella sua formulazione letterale, secondo tale ultimo Autore presenterebbe i connotati tipici della presunzione semplice “da supportarsi con ulteriori elementi, anche indiziari, purché gravi, precisi o concordanti al fine di fondare l'accertamento” (in questi termini cfr. M. CEDRO, *op. ult. cit.*, p. 137). In senso conforme si veda anche S. SAMMARTINO, *op. ult. cit.* p. 452. *Contra*, in dottrina ha riconosciuto – ancorché in chiave critica – natura di presunzione legale relativa alla regola presuntiva in tema di versamenti M. BRUZZONE, *Accertamenti bancari fondati su prelevamenti bancari: la prova contraria è diabolica?*, in *Boll. trib.*, 2002, p. 479 ss. La natura di presunzione legale relativa della regola presuntiva in tema di versamenti è sostenuta dal prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità; in tale direzione, si veda, *ex multis*, Cass. Sez. trib., 27 luglio 2007, n. 16720; Cass., Sez. trib., 5 luglio 2001, n. 9103 (reperibili tutte in *banca dati Fisconline*).

17. Cfr. t.a.r. Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1630, cit., ove viene precisato che «l'autorizzazione alle verifiche bancarie... comporta pur sempre l'acquisizione di atti, dati ed elementi che, una volta nella disponibilità degli organi verificatori competenti, ben potrebbero, pure in via di fatto, essere utilizzati anche per finalità diverse dall'accertamento fiscale; si consideri inoltre che sovente è ritenuta, anche in punto di diritto, l'ammissibilità dell'utilizzazione di documentazione bancaria in procedimenti diversi da quelli nei quali è avvenuta l'acquisizione (cfr. Cass. sez. I, 5 maggio 1991, n. 4980)».

18. Cfr. Cons. St., sez. IV, sent. 19 aprile 1995, n. 264, in *fisconline*, in cui si sostiene che l'autorizzazione in questione appartiene agli atti istruttori, quali le verifiche, gli ac-

Esaminando un caso analogo al precedente, il Consiglio di Stato ha ribadito le proprie posizioni sul tema specifico, argomentando ulteriormente e più ampiamente in merito alle ragioni del mancato riconoscimento di una tutela *ad hoc* del contribuente avverso gli atti istruttori del procedimento tributario¹⁹.

Per quanto attiene all'aspetto interpretativo, è necessario osservare che l'art. 24, comma 6, della legge n. 241/1990 nella sua vecchia formulazione, nell'escludere l'accesso agli atti preparatori, faceva riferimento ai provvedimenti di cui all'art. 13 della legge stessa.

Il Consiglio di Stato ha così ritenuto che tale esclusione riguardasse tanto gli atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione di cui al primo comma dell'art. 13, quanto gli atti istruttori del procedimento tributario "prodromici" all'atto finale di accertamento, di cui al secondo comma dello stesso art. 13.

Tuttavia, detta interpretazione sistematica confliggeva con gli stessi lavori preparatori della legge n. 241/1990, da cui emergeva, invero, che l'esclusione del diritto di accesso riguardava unicamente « gli atti preparatori di provvedimenti di carattere normativo, di atti generali di pianificazione e di programmazione salvo, naturalmente, che le singole normative non dispongano diversamente »²⁰.

Ciò nondimeno, è stata proprio questa interpretazione ad essere recepita dal legislatore. Difatti, nel nuovo art. 24, comma 1, lett. b), della legge n. 241/1990 (così come novellato dalla legge n. 15/2005) è espressamente statuito che il diritto di accesso è escluso « nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano »²¹.

cessi, le ispezioni, le ricerche, ecc, che si inseriscono, tipicamente, nell'ambito di un subprocedimento interno culminante, infine, nel definitivo accertamento tributario, costituente il provvedimento impugnabile. Solo in questo momento specifica il Consiglio di Stato « scompare la limitazione oggettiva all'accesso e il contribuente può ottenere copia dell'assenso per controllarne la legittimità e sindacarne in via derivativa l'atto di accertamento ».

19. Il riferimento è a Cons. St., sez. IV, sent. 5 dicembre 1995, n. 982, in *fisconline*.

20. Cons. St., Adunanza Generale del 17 febbraio 1987, riportata da V. LUPONE, *Nuovo rapporto Pubbia Amministrazionecittadino*, Napoli, 1991, p. 96.

21. Al riguardo, va precisato che allo stato attuale, non vi sono norme che regolano il diritto di accesso nei procedimenti tributari. Con la conseguenza di vanificare buona parte dell'efficacia della disposizione dello Statuto del contribuente che assegna al contribuente la facoltà di comunicare osservazioni e richieste agli uffici (dopo il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di controllo ma prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento).

Quanto, invece, al contenuto delle osservazioni addotte, il Consiglio di Stato ha sostenuto che gli atti volti all'acquisizione di dati e notizie nel corso di una verifica fiscale non implicano mai una modifi-

Norma, questa, decisiva ai fini dell'anticipazione del diritto di accesso documentale alla fase precedente alla formazione del cosiddetto provvedimento finale. È evidente, infatti, come il riconoscimento di un diritto di accesso documentale solo dopo l'emanazione dell'avviso di accertamento possa svuotare di significato la previsione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. Senza la possibilità di accedere compiutamente agli atti e ai documenti dell'istruttoria, il diritto di formulare osservazioni e richieste (che l'articolo in parola ha temporalmente collocato prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento) risulterebbe monco e, per certi versi, probabilmente inutile. Perciò, la strumentalità del diritto di accesso documentale rispetto alla partecipazione del contribuente al procedimento tributario impone di riconoscere la sua azionabilità almeno nello stesso momento in cui è esercitabile la facoltà di formulare osservazioni e richieste. E cioè, dopo la chiusura dell'istruttoria ma, comunque, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento. Occorre dunque attendersi l'introduzione nell'ordinamento tributario (e lo Statuto del contribuente potrebbe essere il contesto giusto) di una norma che, completando e restituendo un senso compiuto al modello partecipativo delineato dallo Statuto, disciplini l'accesso agli atti e documenti del procedimento tributario (consentendolo almeno dopo la chiusura delle operazioni di verifica o di controllo, ma comunque prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento; in tal modo si realizzerebbe un collegamento funzionale tra il diritto di accesso e la facoltà riconosciuta dallo statuto di formulare osservazioni e richieste all'amministrazione procedente prima della formazione dell'atto impositivo). Anche se con la sentenza *Sopropé* della Corte di Giustizia CE, [18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, ma molto di recente anche Corte di Giustizia CE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, conferma il medesimo inappuntabile *iter* logico circa la imprescindibile valenza del contraddittorio quale principio generale nel procedimento amministrativo concernente tutti i settori ed ambiti della PA] la questione può ben essere risolta in via interpretativa, facendo leva sul principio generale comunitario del diritto alla difesa che la stessa Corte ha posto a fondamento del diritto di partecipazione attiva del contribuente nella fase che precede l'emanazione del provvedimento amministrativo "lesivo" degli interessi del contribuente medesimo. In questo senso, l'accesso agli atti del procedimento amministrativo va ritenuto immanente al diritto comunitario e direttamente operante nell'ordinamento nazionale poiché costituisce un diritto strumentale rispetto al diritto alla difesa evocato dalla Corte di Giustizia CE proprio nella fase che precede l'adozione dell'atto impositivo. Rilevante ai fini interpretativi dell'art. 24 della legge n. 241/1990 si è rivelato un intervento del Consiglio di Stato [decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008] nel quale viene proposta una lettura della norma che lo stesso Consiglio di Stato qualifica come "costituzionalmente orientata", nel senso che l'inaccessibilità agli atti dei procedimenti tributari è temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario. Mentre dopo la sua conclusione l'accesso non può essere più precluso, « non rilevandosi esigenze di "segretezza" nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo ». « Diversamente opinando » — prosegue il Consiglio di Stato — « si perverrebbe alla singola conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla disposizione tributaria — pur nelle più lata accezione della "ragion fiscale" — senza neppure conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione ».

ca della posizione giuridica del contribuente nei confronti del Fisco, modifica, semmai, conseguente soltanto all'avviso di accertamento che — in quanto atto a carattere impositivo — comporta l'obbligo di assolvere l'obbligazione tributaria.

Anteriormente a tale momento precisa l'anzidetto organo giurisdizionale l'attività di verifica è fiscalmente neutra, nel senso che non determina l'insorgere di alcun obbligo in capo al contribuente, né può pregiudicare alcun suo diritto o interesse relativo all'esercizio del potere impositivo²².

Così articolata, l'asserzione del Consiglio di Stato risulta decisamente preconcepita (e quindi opinabile), dal momento che assume (senza fornirne alcuna dimostrazione) come esclusiva la rilevanza giuridica del rapporto di imposta tra contribuente e Fisco.

È del tutto evidente che tale rapporto nell'ottica della verifica fiscale, intesa quale attività istruttoria del procedimento tributario non solo non viene scalfito, ma si colloca ben al di fuori della portata e delle finalità di un controllo che si prefigge, in via esclusiva, lo scopo di conseguire conoscenze in ordine al comportamento del contribuente rispetto ai propri obblighi fiscali.

Ciò che invero rileva nel corso dell'attività ispettiva, sono le modalità e gli strumenti con i quali si delinea l'esigenza di acquisire le suddette conoscenze istruttorie, modalità e strumenti che, identificandosi con i poteri di indagine attribuiti all'Amministrazione finanziaria, non solo incidono di norma su diritti e libertà costituzionalmente protetti, ma richiedono anche il rispetto di principi, quali l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa, che nulla hanno a

22. Cons. St., Sez. IV, sent. 5 dicembre 1995, n. 982, cit., in cui si precisa ulteriormente che, qualora « nell'esercizio del potere di verifica la Amministrazione avrà commesso delle irregolarità il contribuente potrà dedurre e far valere i vizi degli atti preparatori impugnando l'atto conclusivo del procedimento e facendolo cadere per invalidità derivata secondo i consueti principi generali. A questa tradizionale impostazione logica risponde, peraltro, lo stesso contenzioso tributario il quale dopo aver elencato gli atti impugnabili (art. 16 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) tutti riconducibili ad atti di imposizione o sanzionatori, dispone che tutti gli altri non sono impugnabili autonomamente e ciò ovviamente in ragione della loro mancanza di autonomia funzionale e cioè per non essere idonei o far sorgere l'obbligazione tributaria. In altri termini » conclude il Consiglio di Stato « se si conviene che il potere di verifica è stato attribuito in funzione strumentale al corretto adempimento degli obblighi tributari, tale funzione rimane inalterata, anche se per accertare dati e notizie rilevanti per gli obblighi tributari si incide su interessi diversi da quelli strettamente patrimoniali su cui andrà a incidere il provvedimento fiscale finale ».

che vedere con il richiamato rapporto d'imposta.

Verosimilmente, risulta complicato condividere la tesi della irrilevanza degli interessi intaccati dagli atti istruttori, la quale sussisterebbe secondo tale assunto almeno fino al momento della formazione dell'atto "conclusivo" di accertamento. Non si comprende, infatti, per quale ragione debba necessariamente protrarsi (in attesa di ottenere la caducazione dell'avviso di accertamento) un eventuale ingiusto o ingiustificato sacrificio determinato dal compimento di atti istruttori illegittimi o arbitrari di quei valori che, come si è ricordato, sono ricorrentemente richiamati e tutelati sul piano costituzionale. Senza dimenticare che la caducazione dell'avviso di accertamento, pur rappresentando una efficace tutela degli interessi patrimoniali sottesi all'accertamento tributario, non vale a rimuovere o vanificare la lesione di interessi (di natura diversa da quella strettamente patrimoniale) incisi, invece, dall'attività istruttoria.

D'altra parte, se si sposa l'assunto di principio che a ogni comportamento immediatamente lesivo di diritti e interessi protetti dall'ordinamento consegua un corrispondente potere di reazione, non si vede per quale ragione questa regola non debba valere anche quando il comportamento lesivo sia stato posto in essere dall'Amministrazione finanziaria. In tale ipotesi, posta l'origine autoritativa della condotta, l'unica differenza risiederebbe nel fatto che tale comportamento sarebbe probabilmente qualificabile come illegittimo, piuttosto che illecito.

Viene spontaneo, in tal caso, chiedersi in quale modo e in quale sede un soggetto che si ritenga vittima a seguito di determinati atti istruttori ritenuti illegittimi o illeciti di una lesione di diritti o interessi estranei all'accertamento (ad esempio, diritti della personalità) possa tutelarsi, tenuto conto che l'annullamento di questo, comunque, non costituirebbe un rimedio pertinente al tipo di violazione lamentata.

La fattispecie, difatti, successivamente alle sentenze del Consiglio di Stato (e dopo che anche l'orientamento dei t.a.r. si è adeguato a quelle sentenze²³) è approdata nelle Commissioni tributarie. È curioso

23. Cfr., per tutte, t.a.r. Piemonte, sez. I, sent. 9 aprile 1998, n. 234, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*, secondo cui l'esclusione del diritto di visione degli atti (relativi ai procedimenti tributari) sarebbe specificamente voluta dal legislatore della 241/1990 « all'evidente scopo di contemperare le esigenze di segretezza e celerità dell'azione accertativa con quelle di correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa in genere ». Ma questa spiegazione

notare come l'atteggiamento di queste ultime si sia rivelato tutt'altro che conforme alle posizioni raggiunte dalla giurisprudenza amministrativa (lasciando, persino, intravedere un'ipotesi di congenito difetto di motivazione dei provvedimenti autorizzativi di indagini bancarie, qualora non sia consentito al contribuente di conoscere gli atti interni richiamati *per relationem* sui quali i medesimi provvedimenti si fondano)²⁴.

In conseguenza di quanto sino ad ora descritto, sembra ancora più opportuno lasciare aperta la questione riguardo alla necessità di distinguere i piani di tutela del contribuente, a seconda che si verta in tema di attività ispettiva o in tema di accertamento.

Lo Statuto dei diritti del contribuente sembrava l'occasione propizia per disciplinare, in via definitiva, i modi e le forme di tutela concessi al contribuente contro atti istruttori incidenti su posizioni soggettive particolarmente rilevanti (si pensi ai diritti fondamentali della persona sanciti a livello costituzionale). Orbene, nonostante la lunga gestazione del disegno di legge (circa quattro anni), la legge n. 212/2000 non è andata oltre questo (assai esiguo) riconoscimento di principio: « La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti » (art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000)²⁵.

La distinzione dei piani di tutela giurisdizionali (prima e dopo

(che non è ricollegabile neppure a norme di principio specifiche della materia tributaria) è tutt'altro che convincente, specie se letta alla luce dei principi sanciti dalla Statuto dei diritti del contribuente.

24. Cfr. Comm. trib. prov. Milano, sez. XVII, sent. 17 ottobre 2000, n. 228, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*, secondo cui « l'autorizzazione agli accertamenti bancari si appalesa come atto destinato ad incidere direttamente su posizioni soggettive che trovano tutela nell'ordinamento e come tale acquista particolare rilievo in quanto dotato di autonoma efficacia lesiva di dette posizioni ».

25. *Contra*, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, *op.cit.*, p. 238 e ss. L'Autore ritiene, infatti, che « la fissazione per legge di precisi doveri di comportamento dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei propri poteri di indagine e di accertamento attribuisce al contribuente la titolarità di corrispondenti posizioni soggettive giuridicamente protette, per le quali, oltretutto, lo stesso art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000 prevede la possibilità di ricorso al Giudice amministrativo ordinario ». Inoltre, prosegue l'Autore, la possibilità di ricorrere al giudice ordinario amministrativo, è residuale rispetto a quella di adire il giudice tributario (il quale, nella specifica materia, ha una giurisdizione tendenzialmente esclusiva), « ciò non di meno, gli spazi di tutela che tale norma offre al contribuente, tenuto conto della possibilità di impugnare gli atti intermedi della sequenza tributaria, sembrano considerevoli ».

l'avviso di accertamento) resta perciò affidata alla sensibilità della giurisprudenza, la quale, ancora, stenta a riconoscere autonoma tutelabilità alle posizioni soggettive incise dall'attività istruttoria.

Il tema della tutela anticipata del contribuente postula l'esistenza di un innegabile conflitto di interessi tra cittadino e Pubblica Amministrazione, nel senso che il primo ha l'interesse a far conoscere alla seconda il meno possibile di ciò che essa, invece, ha la necessità di conoscere²⁶.

In realtà, l'ammissione di un simile conflitto è frutto di una ormai superata concezione del rapporto tra cittadino e Pubblica Amministrazione.

Con il trascorrere degli anni, ma soprattutto con l'evolversi della legislazione amministrativa verso una sempre più concreta e puntuale attuazione del principio costituzionale del buon andamento della Pubblica Amministrazione, si è pervenuti ad una concezione positiva del rapporto tra istituzioni burocratiche e cittadini, in omaggio al principio di democraticità dell'azione amministrativa.

Siffatto principio implica, difatti, il riconoscimento della funzione strumentale dell'amministrazione rispetto ai cittadini, giacché quella non possiede una ragione autonoma di esistenza essendo a questi finalizzata la sua attività. Il che trae una diretta conferma proprio dalla indicazione costituzionale dell'obiettivo del buon andamento della pubblica Amministrazione²⁷.

In questa direzione spingono anche le prescrizioni della legge n. 241/1990 che regolano l'economicità, l'efficacia, la speditezza, la trasparenza, ed i canoni dell'azione amministrativa.

Conseguentemente, è divenuta minoritaria anche l'idea del procedimento tributario inteso quale procedimento-garanzia, ove, la partecipazione del contribuente viene intesa unicamente quale forma di difesa contro l'arbitrio dell'Amministrazione finanziaria.

Al contrario, sta acquisendo sempre maggiore robustezza l'idea che l'intervento del contribuente nel procedimento tributario abbia una duplice funzione: di controllo dell'azione amministrativa e di migliore realizzazione degli interessi pubblici perseguiti dalla stessa,

26. Cfr. S. LA ROSA, *L'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 75.

27. Sul punto, G. ARENA, *Una nuova legittimazione per /a Pubblica Amministrazione*, in Atti del Convegno della Regione Toscana, Firenze, 1920 febbraio 1993.

nel caso concreto²⁸.

In tale filone sembra porsi anche lo Statuto dei diritti del contribuente (art. 10, comma 1, della legge n. 212/2000) laddove sancisce che « I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede ».

Un significativo precipitato del principio di democraticità dell'azione amministrativa è rappresentato dal riconoscimento di un generale potere di partecipazione attiva del privato al procedimento amministrativo.

La condizione che rende possibile l'estensibilità, anche alla fase istruttoria del procedimento tributario, del principio del contraddittorio va ricercata nella accertata operatività, proprio in questa fase, dei valori disciplinati dall'art. 97 Cost., con particolare riferimento a quello della imparzialità della pubblica Amministrazione.

Invero, è proprio in detti valori i quali condizionano il procedimento amministrativo nel senso di una necessaria obiettività del suo svolgimento e dei relativi risultati²⁹ che va ricercato il fondamento della partecipazione del privato al medesimo³⁰.

Ebbene, nei procedimenti amministrativi, a differenza di quelli giurisdizionali, il potere di intervento dei soggetti passivi è legato non tanto a un generale principio del contraddittorio, quanto, invece, al principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost.³¹.

28. Cfr. A. PUBUSA, *L'attività amministrativa in trasformazione*, Torino, 1993, p. 26. Sullo specifico punto, l'Autore rileva che, spostando l'ottica del problema della partecipazione del privato al procedimento amministrativo, questo « viene disancorato da un approccio meramente garantista (difesa dell'interesse del soggetto) per mettere in evidenza il nesso con l'obiettività dell'azione dell'amministrazione ».

29. Esigenza di obiettività particolarmente avvertita nella materia tributaria, governata com'è dal principio di effettività della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

30. Cfr. F. BENVENUTI, *Contraddittorio*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 739, secondo cui « il contraddittorio, malgrado si manifesti soprattutto nel processo in cui si esplica una funzione giurisdizionale, non è tuttavia un istituto proprio soltanto delle forme in cui si esplica normalmente quella funzione e ciò appunto perché esso è espressione di un principio giuridico generale di carattere costituzionale, principio che si manifesta ogni qualvolta la funzione svolta sia retta dalla ragione di imparzialità. Invero la imparzialità, se dal lato negativo indica il disinteresse di chi esercita la funzione, dal lato positivo significa uguale interesse di chi è chiamato ad essere destinatario del suo esercizio: ciò che, appunto, costituisce il fondamento generale dell'istituto del contraddittorio ».

31. Di diverso avviso è A. FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. Fin.*, 1992, I, p. 478, il quale, in merito alla individuazione del fondamento costituzionale del principio del "giusto procedimento" in relazione al procedimento amministrativo

In ordine a ciò va precisato che il potere di intervenire nel procedimento non si identifica, necessariamente, nel diritto di partecipazione allo stesso.

L'intervento nel procedimento è, comunque, lasciato all'iniziativa del privato, anche senza alcun corrispondente dovere (salvo i casi in cui questo è espressamente posto dalla legge) da parte dell'amministrazione procedente di adoperarsi al fine di provocare la partecipazione del soggetto interessato alla particolare procedura.

Detta precisazione, oltretutto, consente di abbandonare l'ipotesi che ravvisa motivi di incompatibilità con il prevalente indirizzo, alquanto restrittivo, adottato sullo specifico punto dalla giurisprudenza amministrativa, secondo la quale è riconoscibile un generale principio del contraddittorio nella misura in cui ad esso corrisponda, in capo all'amministrazione, soltanto il dovere di dimostrare di aver tenuto conto delle eventuali ragioni addotte dal soggetto interessato, ovvero di motivare il fatto che le stesse non siano state prese in esame³².

tributario, osserva che quantunque esso non sia del tutto sicuro con riferimento alle norme sull'attività amministrativa (art. 97 della Costituzione), il problema potrebbe essere risolto richiamando i principi generali sul processo. Più in dettaglio argomenta l'Autore « l'attività amministrativa del controllo ed accertamento in materia fiscale, si connette infatti con la successiva fase contenziosa giurisdizionale soprattutto perché i risultati dell'attività amministrativa, si trasfondono nel processo sia in termini di predeterminazione degli argomenti che l'Amministrazione finanziaria potrà legittimamente addurre in sede contenziosa, sia come materiale probatorio che non necessita di nuove rituali acquisizioni. Sembra dunque ovvio che i fondamentali principi ispiratori della disciplina del processo debbano essere rispettati anche nella fase amministrativa che precede e condiziona il processo medesimo. In particolare, queste considerazioni potrebbero essere riferite alla regola del contraddittorio, la cui necessaria applicazione alla fase amministrativa di accertamento potrebbe essere dedotta dalla rilevanza che i risultati dell'accertamento stesso verranno ad assumere nel processo ».

32. In modo paradigmatico, Cons. St., sez. VI, 4 giugno 1985, n. 273, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*, in cui si sottolinea che con riferimento « agli atti con i quali i soggetti interessati esprimono le proprie ragioni in ordine allo schema di provvedimento, l'amministrazione è tenuta soltanto a dimostrare di averli presi in considerazione o ad esporre le ragioni del loro mancato esame ».

2.2. Il profilarsi di un primo generale margine di tutela del contribuente: il principio del “giusto procedimento” e garanzia di partecipazione attiva al procedimento amministrativo tributario

Giunti a questo punto del percorso argomentativo intrapreso, alla luce di una visione più moderna ed anche più aderente alle presumibili ragioni del contribuente, risulta naturale immaginare che, se è vero che l'intervento del privato nell'ambito del procedimento amministrativo tende ad assicurare l'imparzialità della Pubblica Amministrazione, ciò non esclude che esso possa costituire, al contempo, uno strumento di tutela preventiva del soggetto passivo sia dal punto di vista del controllo della legittimità della procedura, sia sul piano della correttezza dei risultati della specifica attività amministrativa³³.

Vi è di più, se da un lato l'attività istruttoria riferita al procedimento tributario consiste nell'acquisizione di elementi conoscitivi (attività, questa che si manifesta attraverso il ricorso ai poteri di indagine contemplati dalla normativa tributaria), da un altro lato, la stessa si sostanzia nella interpretazione e nella valutazione³⁴ di tali elementi (attività, questa, che conduce alla determinazione dei risultati dell'istruttoria).

Il potere di partecipazione del privato, pertanto, dovrebbe essere

33. In merito, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit., p. 23 e ss. L'Autrice, in tema di partecipazione del contribuente all'attività istruttoria del procedimento tributario, osserva che « se la funzione svolta dall'A.F. è essenzialmente e comunque in primo luogo quella del controllo e non quella di far nascere l'obbligazione tributaria, nulla osta in via di principio a che sia data adeguata possibilità al contribuente di dimostrare la correttezza del suo operato anche in via amministrativa, prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Anzi, di tale partecipazione si manifesta in questo schema ricostruttivo tutta l'opportunità: si accentua infatti la caratterizzazione della posizione del contribuente come vera e propria “parte” interessata ad intervenire come tale, in via di contraddittorio, durante l'attività di controllo per offrire elementi utili alla conferma del dichiarato. Il che naturalmente può accadere solo se le possibilità di contraddittorio tra ufficio e contribuente siano effettive. E ciò sia al livello delle concrete modalità di partecipazione, che per quanto concerne la possibilità per il contribuente stesso di sapere che un controllo si sta svolgendo nei suoi confronti, che, ancora, per quanto riguarda i risultati del controllo ed il diritto che le sue argomentazioni siano effettivamente prese in considerazione dall'ufficio ».

34. G. LICCARDO, *Attività investigativa e funzione accertativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, p. 641 e ss.; ove si rinviene una posizione nitidamente critica rispetto a presumibili poteri di valutazione dell'Amministrazione finanziaria per ciò che concerne i dati acquisiti nel corso del momento investigativo.

letto come un aspetto del principio del “giusto procedimento”³⁵, in guisa che gli interessati a un provvedimento amministrativo pregiudizievole dovrebbero essere posti nelle condizioni di esporre le proprie ragioni anche nel merito, sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell’interesse pubblico³⁶.

Trattasi di una ricostruzione sicuramente più evoluta, peraltro mutuata dall’esperienza angloamericana, nonché assorbita dall’ordinamento italiano dalla legge n. 241/1990. D’altra parte, il principio del giusto procedimento era stato già tratteggiato dalla Consulta, molto tempo prima che fosse promulgata la legge n. 241/1990. Infatti, i giudici della Corte Costituzionale ne intercettano il fondamento nei principi generali del diritto³⁷, escludendo, ciò nondimeno, che il “giusto pro-

35. Sul tema ampia è la letteratura, più recentemente, *ex multis*: F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, p. 11; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. e Scienza delle Fin.*, LXVI, I, 1, p. 44 ss., 2007; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Padova, 2010; F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Boll. trib.*, n. 2/2013, p. 309; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu.*, p. 435; A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Boll. trib.*, n. 2/2011, p. 271; per ulteriori ragguagli sulla tutela giurisdizionale in campo tributario, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XXII, dicembre 2012, p. 1143; M. MISCALI, *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, vol. XXII, settembre 2012, p. 759.

36. Sullo specifico punto, cfr. L. SALVINI, *La « nuova » partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, parte I, pag. 13 e ss. L’Autrice, pur distinguendo concettualmente la partecipazione “difensiva” (contraddittorio) dalla partecipazione a titolo di “collaborazione”, avverte che « la tutela della posizione del contribuente, assicurata dal legislatore attraverso il contraddittorio, è teoricamente convergente con la tutela della posizione dell’amministrazione finanziaria assicurata attraverso la collaborazione, non essendovi luogo, nel procedimento di controllo ed accertamento, per l’ingresso e la valutazione di divergenti interessi pubblici e privati. È, infatti, evidente che tanto l’attività di controllo, quanto la partecipazione del privato sono, almeno in linea di principio, funzionali al medesimo obiettivo, che è quello di giungere alla determinazione di un’obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo ». In sostanza, l’Autrice sembra voler costruire la figura della partecipazione del contribuente intorno al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) nella sua valenza anche procedimentale. Più in generale, sulle implicazioni del principio di capacità contributiva nel procedimento tributario, cfr. MOSCHETTI, *La capacità contributiva (Profili generali)*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, Vol. I. I Tomo, pag. 225 e ss., secondo cui tutto il comportamento della Pubblica Amministrazione deve essere ispirato ai principi dell’art. 53 Cost., poiché le norme di legge ordinaria che attribuiscono poteri alla stessa devono essere interpretate alla luce di tali principi.

37. Cfr. Corte Cost., sent. n. 13/1962. In proposito, cfr. P. SELICATO, *L’attuazione del*

cedimento” possa assurgere a principio costituzionale linearmente deducibile dall'art. 97 Cost.³⁸, come diversamente argomentato da attenta dottrina³⁹.

Sostanzialmente, il modo di porsi della giurisprudenza amministrativa – rispetto al principio del giusto procedimento è stato di schiva apertura. Plausibilmente, quest'ultima, sembra aver considerato il principio del contraddittorio, quale tendenza legislativa, la cui attuazione, invero, è rimessa alle scelte di volta in volta effettuate in concreto dallo stesso legislatore⁴⁰. Per la verità, detta riluttanza verso il riconoscimento di un generale principio del contraddittorio nei procedimenti amministrativi è circoscritta esclusivamente alla negazione dell'esistenza di un diritto alla partecipazione del privato implicante, quindi, un corrispondente dovere dell'amministrazione di instaurare il contraddittorio.

Del tutto diversa è la visione della stessa giurisprudenza amministrativa nel momento in cui si tratta di riconoscere ai privati il potere di intervenire, di propria iniziativa, nel procedimento. In tal caso l'amministrazione avrebbe l'obbligo, non solo di consentire tale intervento, ma anche di tenere conto nell'adozione di specifici provvedimenti delle ragioni addotte dall'intervenuto (ovvero giustificare il loro mancato esame), ancorché le stesse non siano previste dalla disciplina legislativa dello specifico procedimento pena l'illegittimità dei relativi atti amministrativi per difetto di motivazione⁴¹. Un ovvio corollario, questo,

tributo nel procedimento amministrativo, op. cit., p. 375, ove l'Autore osserva che « nei lavori preparatori della Costituzione, il problema di una esplicita enunciazione di un tassativo dovere a carico dell'autorità amministrativa di disporre l'audizione degli interessati fu lasciato cadere, considerandosi che non vi fosse la necessità di introdurre una disposizione costituzionale che ne cristallizzasse il principio ».

38. Cfr. Corte Cost., sent. n. 23/1978 nonché n. 143/1989.

39. In proposito, cfr. U. ALLEGRETTI, *Corte Costituzionale e Pubblica Amministrazione*, in *Le regioni*, 1981, p. 1181 ss., secondo la ricostruzione operata dall'Autore, dalle sentenze della Corte Costituzionale affiora una concezione della Pubblica Amministrazione strettamente legata alla tradizionale dimensione autoritaria, talché lo stesso interesse pubblico viene inteso come interesse dell'amministrazione e non già dei cittadini in virtù del principio di democraticità dell'azione amministrativa. Proprio perché influenzata da questa concezione, pertanto, la Corte Costituzionale « rifiuta di sfruttare i due fondamenti costituzionali possibili... di una graduale procedimentalizzazione dell'amministrazione: l'art. 97 ed il complesso costituito dagli artt. 24 e 113 ».

40. A. Pubusa, *L'attività amministrativa in trasformazione*, op. cit., p. 84 e ss.

41. Emblematicamente, Cons. St., sez. IV, 12 luglio 1968, n. 472, in *Banca Dati BIG Suite*,

dei principi di razionalità e democraticità dell'azione amministrativa, riferibile ad ogni procedimento di cui sia protagonista la Pubblica Amministrazione.

L'impianto argomentativo che sostiene la estensibilità ai procedimenti tributari del potere di intervento del contribuente nella fase istruttoria e del conseguente obbligo dell'Amministrazione finanziaria di tenere nella dovuta considerazione il contenuto di tale intervento, ha, in un certo qualmodo, incontrato anche il favore della giurisprudenza tributaria. Quest'ultima, pronunciandosi a tal proposito, ha rimarcato la necessità di esperire, prima dell'emanazione dell'atto di accertamento o di rettifica, un'adeguata attività di riscontro delle ragioni spontaneamente esposte dal contribuente nel corso dell'istruttoria.

In buona sostanza, è un dato di indiscussa attualità il fatto che il principio del contraddittorio sia un valore in via di progressiva affermazione, su scala interna e internazionale, assunto al quale lo Statuto dei diritti del Contribuente e le consequenziali sedimentazioni stanno offrendo un rimarchevole contributo.

Siffatto principio, dunque, opera, in modo indefettibile, nell'ambito dei procedimenti giurisdizionali, per i quali è espressamente contemplato dall'art. III Cost. Nei giudizi, come già ricordato *supra*, esso implica che la domanda di una parte non possa essere accolta dal giudice senza che l'altra sia stata ascoltata.

Teoricamente, nei procedimenti amministrativi esso implicherebbe che l'adozione del provvedimento non fosse preceduta dall'audizione del soggetto che ne subisce gli effetti. L'applicazione del principio del contraddittorio in questi procedimenti, tuttavia, non è altrettanto immediata come in quelli giurisdizionali. Il dettato costituzionale, come noto, non lo regola (a causa dello storico allineamento con il carattere *sovraordinato* dell'azione della Amministrazione), così come non è disciplinato, più in generale, nella Costituzione, il principio del giusto procedimento amministrativo⁴².

IPSOA, in cui si afferma che « il provvedimento è illegittimo per difetto di motivazione, allorché risulti che la Pubblica Amministrazione, venuta a conoscenza, prima dell'irrogazione della sanzione, delle ragioni esposte da uno degli interessati, non abbia motivato il proprio provvedimento con riferimento alle deduzioni stesse ».

42. La Corte Cost. ne ha finora escluso anche il possibile riconoscimento indiretto, sulla base della interpretazione dell'art. 97 Cost.: si veda, Corte cost., ord. 1987, n. 505. Si rimanda a quanto segnalato nella nota 55 del testo in merito al tema del "giusto processo" sia sul

Nondimeno, pervenire alla conclusione che il principio del contraddittorio non rinverrebbe alcuna garanzia costituzionale risulta quantomeno inesatto. I giudici delle leggi hanno, appunto, riconosciuto che nel procedimento amministrativo « trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi »⁴³. Secondo la Corte, quindi, una contenuta partecipazione alla formazione degli atti sembra imposta per ogni procedimento amministrativo, dipendendo, poi, dal tipo di procedimento l'ampiezza dei diritti da riconoscere all'interessato (ampiezza massima nei procedimenti disciplinari, attesa la relativa natura sanzionatoria). Resta naturalmente chiaro che la Consulta, in ogni caso, rimane saldamente posizionata sulla interpretazione secondo cui la pienezza della tutela dell'interessato sarebbe, comunque, assicurata nello svolgimento della successiva fase giurisdizionale, che costituisce attuazione del diritto di azione e difesa a mente degli artt. 24 e 113 Cost.⁴⁴

Le determinazioni di cui sopra, sicuramente più miopi rispetto a quanto è andato sviluppandosi in prosieguo circa la rilevanza del concetto della "parità delle armi" in ogni fase dei procedimenti oggetto di analisi, sono state, difatti, attaccate dalla dottrina più recente, iniziando a diluirsi nel tempo e ad indebolirsi a seconda delle diverse questioni

piano amministrativo sia sul piano tributario.

43. Corte cost., 11 dicembre 1995, n. 505, in linea con la già menzionata, Corte Cost., sent. n. 13/1962.

44. Corte cost., 31 maggio 1995, n. 210, come già indicato in Corte Cost., sent. n. 23/1978 nonché n. 143/1989. D'altra parte, più di recente, la medesima Corte ha affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da raccordarsi all'art. 97 Cost., siccome esplicazione del principio di buon andamento e imparzialità, così limpidamente, la Corte cost., 28 novembre 2008, n. 390, secondo cui: « Questa Corte ha avuto modo di chiarire che è proprio l'art. 97 Cost. ad esigere che le decisioni di revoca di funzioni legittimamente conferite ai dirigenti siano assunte « nel rispetto dei principi del giusto procedimento ». Ciò si rivela infatti essenziale al fine di garantire « scelte trasparenti e verificabili [...] in ossequio al processo costituzionale dell'imparzialità dell'azione amministrativa » (sent. n. 103 del 2007). Con specifico riferimento alle aziende sanitarie, questa Corte ha affermato che « l'imparzialità e il buon andamento esigono che la posizione del direttore generale sia circondata da garanzie »

prospettate sul tema⁴⁵.

È nitidamente chiaro che, nell'ambito dei procedimenti tributari⁴⁶,

45. In un ambito non strettamente tributario, si consulti: G. VIGNERA, *In difesa dell'unilateralità del procedimento monitorio*, in *Riv. esec. forzata*, n. 2, 2008, ove si rileva che « in forza (anche) degli artt. 7—10, l. 7 agosto 1990, n. 241, la dialetticità integra attualmente un requisito coesenziale alla stessa nozione giuridica di procedimento amministrativo ». F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2005, II, p. 1291 ss., il quale rimarca che oggi « il principio del giusto procedimento, e con esso il principio del contraddittorio, è inderogabile in procedimenti che si concludono con provvedimenti afflittivi della sfera giuridica del privato ». Anche la giurisprudenza amministrativa mostra importanti aperture: « 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, onde non tollera interpretazioni che ne limitino arbitrariamente l'applicazione generalizzata a tutti i procedimenti, anche vincolati, perché la partecipazione al procedimento ha la sua ragion d'essere pure quando i presupposti dell'atto da adottare, pur se stabiliti in modo preciso e puntuale dalla legge, richiedano comunque un accertamento, nel cui ambito si deve garantire il contraddittorio con il privato » (Cons. Stato, 22 maggio 2001, n. 2823).

46. In argomento, si ricordano, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit.; A. RENDA, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010, p. 95. A. RENDA, *L'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 237. E. TUNDO, "Dialogo Fisco-contribuente" tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, p. 809; M. BASILAVECCHIA, *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2369. G. BELTRAMELLI, *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, p. 593; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1787; M.L. CONSOLAZIO, *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in *AA.VV., Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, p. 345; F. D'AYALA VALVA, *La costituzione in giudizio della parte resistente e il diritto al contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, p. 690; R. DOMINICI, *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, in *Con. trib.*, 2006, p. 799; L. FERLAZZO NATOLI-G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 485; R. LUPI, *Decisioni a sorpresa e difficoltà di prevedere l'atteggiamento del giudice sul rigore della prova*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, p. 160; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1095; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 371; C. MAGNANI, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in *AAVV., Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996. Ai fini di una indagine accurata ed ampia dell'istituto della partecipazione del contribuente all'accertamento, si veda, *funditus*, L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 16 ss.; *Id.*, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit., *passim*. In dottrina, sempre in merito a tale distinzione, si veda A. URICCHIO, *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. UCKMAR F. TUNDO (a cura di), Piacenza, 2005, p. 594; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del*

il diritto di contraddire del soggetto passivo non è statuito in via generale. Sono, piuttosto, contemplate disposizioni che escludono per gli anzidetti procedimenti l'applicazione dalle norme che disciplinano i procedimenti amministrativi in linea generale. Di conseguenza, i diritti di partecipazione (comunicazione avvio del procedimento, visione e accesso agli atti, presentazione memorie, definizioni concordate), disciplinati dalla L. n. 241/1990, non sono estensibili ai procedimenti tributari (L. n. 241/1990, art. 13, comma 2, in relazione agli artt. 7 ss.).

L'ipotesi di un'applicazione generalizzata del contraddittorio ai procedimenti tributari non si evince neppure da regole generali dettate dal diritto tributario, ma solo da norme settoriali che devono essere interpretate in relazione ai singoli istituti.

Tuttavia, vale la pena, in questa sede, svolgere talune considerazioni comuni alle diverse fattispecie.

Il primo punto è se, ancorché in assenza di una esplicita regolamentazione, il diritto al contraddittorio rappresenti un principio generale dell'ordinamento. A tal proposito, va dato rilievo alla necessaria preventiva consultazione dell'interessato che, effettivamente, può corrispondere a due diverse finalità.

La prima è quella, già sottolineata, di "strumento di garanzia" dell'interessato. La seconda, è quella di "strumento istruttorio". Nel primo caso, il contraddittorio offre al contribuente lo strumento per far valere le proprie istanze. Nel secondo, è utilizzato nell'interesse pubblico, per ottenere una percezione più completa degli interessi in gioco. Chiedersi se il contraddittorio sia assunto di ordine generale e se, di conseguenza, la sua omissione provochi l'invalidità del provvedimento, significa, pertanto, chiedersi se esso sia elemento imprescindibile per il conseguimento di tali scopi.

In verità il responso sembra per lo più positivo, peraltro, sotto entrambi i profili. Sotto quello dello strumento di garanzia, gli orientamenti più tradizionali sono dell'avviso di ritenere bastevole la tutela

contribuente, A. FANTOZZI — A. FEDELE (a cura di), Milano, 2005, p. 685; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno *I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"* (Genova 2 — 3 luglio 1999), coordinati da V. UCKMAR, Padova, 2000, p. 531 ss. Meno recentemente, sul tema della partecipazione del contribuente cfr. A. F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Napoli, 1975.

rappresentata dalla impugnazione giurisdizionale successiva⁴⁷. Siffatte posizioni risultano, invero, di debole consistenza: non è affatto equivalente il poter contraddire prima dell'avviso di accertamento, o successivamente, in pendenza dei termini dell'impugnazione — pur sospesi—, ovvero nel giudizio. La tutela differita trascina con sé una vasta gamma di oneri che non appaiono controbilanciati dalla (esigua) maggior speditezza di una procedura che rinunci al contraddittorio. A tal riguardo, i giudici di legittimità qualche anno addietro rispetto ai giorni nostri, hanno cominciato ad apprezzare, in modo assai illuminato, la “non indifferenza” delle scelte dell'Amministrazione nella fase amministrativa rispetto agli interessi del contribuente, smantellando il presupposto logico della giurisprudenza in rassegna. In un caso in cui ad un soggetto erano stati notificati atti tributari di dubbia efficacia, all'argomentazione dell'Amministrazione che una “notifica inutile” non avrebbe avuto alcuna efficacia lesiva degli interessi del privato, la Corte risponde testualmente che « restano fermi gli effetti di danno che può comunque produrre nella sfera giuridica del destinatario [la notifica asseritamente inutile], a prescindere dalle intenzioni dell'emittente (in un caso come quello in esame, ad esempio, è evidente che il destinatario degli atti ha la necessità di rivolgersi ad un professionista per verificare se e quali effetti possa produrre un atto definito “innocuo” dalla controparte, anche se poi in ipotesi l'atto si riveli effettivamente innocuo) »⁴⁸.

Ebbene, se, quindi, è interpretabile come “danno” (*rectius*, apprezzabile lesione di interesse) il fatto di dover essere costretti a rivolgersi ad un professionista per comprendere la natura di un atto inutile, non può costituire, seguendo uno stringente ragionamento *a fortiori*, danno rilevante il fatto di vedersi costretti all'impugnativa giurisdizio-

47. Così, in generale, Corte cost., 11 maggio 1995, n. 210. Nel diritto tributario, rispetto alla materia degli accertamenti bancari: Cassazione, sez. trib., 16 settembre 2005, n. 18429, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*.

48. Cassazione, sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 4622, reperibile in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*. La Cassazione, s.u., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Gr-Riv. giur. trib.*, p. 205 con commento di M. BASILAVECCHIA, reperibile in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*, si pronuncia, peraltro, con sentenza resa in materia di accertamento, nel senso di ritenere estensibile al procedimento tributario il giusto procedimento e il correlato contraddittorio relativi al procedimento amministrativo: « il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa ».

nale di atti che probabilmente avrebbero potuto essere scongiurati laddove si fosse concretizzato il contraddittorio, puntualmente regolato da disposizioni legislative.

Tale *iter* argomentativo appare ancor più condivisibile ove si consideri il secondo profilo attinente al momento istruttorio, in particolare, nel diritto tributario.

Nell'anzidetta fase, difatti, l'Amministrazione estranea al rapporto da accertare, deve verificare dati e circostanze proprie del contribuente: essa ordinariamente costruisce delle ipotesi (sulla reale consistenza della ricchezza del contribuente) che, mediante il contraddittorio, possono aderire alla realtà individuale. Detta contingenza è particolarmente esplicita nelle fattispecie tipizzate del diritto tributario, come ad esempio nel caso di "studi di settore" e tutte le volte che l'accertamento sia fondato su presunzioni in cui la ricostruzione della ricchezza del contribuente viene tentata attraverso dati medi e *standard* non calibrati sulla realtà del singolo. Lo spostamento in avanti del contraddittorio (meglio, dell'offerta di contraddittorio), potrebbe determinare in questi casi effetti gravi: la sua attuazione rappresenta uno strumento di acquisizione da parte dell'Ufficio di dati fondamentali ai fini di una corretta riproduzione della materia imponibile. Farne a meno significherebbe rinunciare a far sì che il provvedimento fotografi la realtà su cui esso deve incidere, inducendo l'Amministrazione alla adozione di provvedimenti astratti, con compressione sia del principio di imparzialità, sia di quello di buon andamento della Pubblica Amministrazione. L'imparzialità comporta che la P.A., prima di provvedere, valuti diligentemente la situazione di fatto su cui interviene, seppur attraverso elementi ragionevoli e non defatigatori. Il buon andamento fa sì che, nel meditato utilizzo delle risorse, si scongiuri l'emissione di accertamenti "al buio", suscettibili di ragionevole modifica o ritiro, alla luce dei dati presentati dal contribuente. Svilire il contraddittorio negli accertamenti, tanto più in quelli fondati su dati *standard* o presuntivi, vuol dire, allora, comprimere non solo le istanze del contribuente ma anche formalizzare provvedimenti che, successivamente e con ogni probabilità, potrebbero rivelarsi infondati nonché inattendibili.

Le summenzionate conclusioni sono state recepite dalla giurisprudenza più moderna. Quest'ultima ha, prima di tutto, cominciato con il riconoscere la dimensione istruttoria del contraddittorio, affermando che, nel caso di accertamenti non fondati su elementi

tratti dalla realtà propria del contribuente, esso è « strumento ineffettibile di adeguamento dell'accertamento alla realtà concreta del contribuente »⁴⁹.

Successivamente, è stata la giurisprudenza comunitaria⁵⁰ a rilevare

49. Cassazione, sez. V, 28 luglio 2006, n. 17229, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2006, p. 1048 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Per l'applicazione delle presunzioni semplici di cui agli studi di settore è necessaria la previa attuazione del contraddittorio*. Circa l'opposto precedente orientamento, si può vedere nella giurisprudenza di merito, *Comm. trib. Prov. Macerata*, 14 novembre 2003, in I *Quattro Codici della Riforma Tributaria Big Ipsoa*.

50. *CGUE*, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 2, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, *op.cit.*, p. 580 ss.; molto di recente in senso assolutamente conforme riguardo alla portata generale che deve assumere il principio del contraddittorio in ogni procedimento amministrativo, anche *CGUE*, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13. Ma anche, molto significativamente, Corte Europea dei Diritti dell'uomo, sez., III, 21 febbraio 2008, causa C-18497/03, *Ravon e altri c. Francia*, con nota 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 *op. cit.*, p. 199-200, ove, l'Autore: « [...] Difatti, secondo la Corte, la previsione della legge francese dell'emissione dell'ordinanza di autorizzazione agli accessi domiciliari senza alcun contraddittorio, sebbene proveniente da un organo giurisdizionale, è insanabilmente carente, poiché provoca una vulnerazione del diritto di difesa. Ancora, la Corte ha affermato che la stessa legge è irraguardosa dei diritti del singolo. Laddove prevede esclusivamente la possibilità di ricorso in Cassazione avverso il provvedimento giurisdizionale. [...] Evidentemente la Corte ha considerato, poi, che la possibilità di tutela c.d. differita – pur consentita dall'ordinamento francese mediante l'impugnazione degli atti successivi, del tutto similmente a quanto avviene nell'ordinamento italiano — fosse inesorabilmente insufficiente ad assicurare una tutela effettiva [...] ». Di rilievo le osservazioni di F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, *op. cit.*, p. 289-290, in riferimento alla disapplicazione delle misure nazionali quali quelle procedurali in contrasto con i diritti fondamentali, quando il diritto basato sulla CEDU è strettamente correlato alle libertà fondamentali. L'Autore da un lato evidenzia come le norme CEDU rafforzate e comunitarizzate a seguito dell'adesione dell'UE alla convenzione diritti umani, dovrebbero applicarsi anche a fattispecie rientranti nella sfera del diritto dell'UE [per maggiori approfondimenti sul tema si veda G. ZAGREBELSKI, *La prevista adesione della UE alla CEDU*, in www.europeanrights.eu, il quale rileva che oggi la Corte UE fa continuo riferimento alla CEDU nella interpretazione e applicazione della convenzione e la Corte CEDU trova continua ispirazione dalla giurisprudenza della normativa UE. L'adesione della UE alla CEDU potrebbe inoltre favorire lo sviluppo della giurisprudenza della Corte CEDU. Si veda inoltre, F. GALLO, *Ordinamento UE e principi fondamentali*, Napoli, 2006, p. 29, secondo il quale vi sarebbe una certa equivalenza tra protezione dei diritti fondamentali nel sistema UE e principi costituzionali nazionali] ma, dall'altro lato, mette in risalto come i più recenti orientamenti della stessa Corte di Giustizia rinvercano un limite alla disapplicazione delle norme che violano i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU nell'attività valutativa autonoma del giudice nazionale che non deve essere ostacolata da tale disapplicazione [Corte di Giustizia, sent. *Fransson*, causa C-617/10 del 26 febbraio 2013], di conseguenza « È dunque

che i diritti fondamentali dettati dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri e dai trattati da essi sottoscritti sono valori che la Corte deve tutelare, sia rispetto alla applicazione di norme comunitarie, sia di norme interne che vadano a compromettere gli obiettivi o la sfera di applicazione del diritto comunitario⁵¹. Nell'ambito della sua giurisdizione in tema di questioni pregiudiziali, ben può essere chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità di normative interne (o anche comunitarie) con i principi fondamentali⁵². Il diritto di difesa rappresenta un fondamentale assioma comunitario, anche nella fase del procedimento amministrativo, racchiudendo in sé il diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa di esporre preventivamente le proprie ragioni⁵³.

La nostra Corte di Cassazione, sia pure in un momento successivo, intraprendendo un cammino logico-ricostruttivo teso all'esegesi del comma 7 dell'art 12 della Legge n. 212 del 2000 (di cui si darà conto nel prosieguo del presente paragrafo) ne ha richiamato di volta in volta i criteri ispiratori, quali il rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, e la più generale cornice di collaborazione e buona fede all'interno della quale esso si iscrive. Un lavoro di "cesello" che passa attraverso la considerazione della già menzionata giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia e l'ap-

difficile stabilire se le garanzie CEDU (in particolare l'art. 6 concernente il diritto ad un processo equo) in caso di mancanza di contraddittorio preventivo e di tutela effettiva del contribuente in fase istruttoria, operino sempre nel diritto procedimentale tributario e consentano di ritenere definitivamente superata la tesi del potere d'imperio e di supremazia Stato-Fisco. Nonostante i tentativi di ampliamento delle garanzie CEDU come quella del giusto processo garantito dall'art. 111 Cost. alla sfera del diritto tributario non penale e sanzionatorio della Corte di Strasburgo, la recente giurisprudenza della Cassazione (sentt. n. 19367/2008 e 10 febbraio 2011, n. 3270) ha infatti affermato l'esclusione dalla sfera applicativa della convenzione dei diritti umani delle controversie relative ad obbligazioni che risultino dalla legislazione fiscale, eccetto le sanzioni tributarie che per l'afflittività siano assimilabili a quelle penali».

51. *CGUE*, sent. 6 marzo 2001, causa C-274/99 P, Connelly/Commissione, *Raccolta*, pp. I-1611, punto 37.

52. *CGUE*, sentt. 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT, in *Raccolta*, pp. I-2925, punto 42, e 4 ottobre 1991, causa C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland, in *Raccolta*, pp. I-4685, punto 31.

53. *CGUE*, sentt. 14 luglio 1972, causa 55/69, Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione, in *Raccolta*, p. 887; 29 giugno 1994, causa C-135/92, Fiskano/Commissione, *Racc. pp.* 1-2885, nonché 13 settembre 2007, cause riunite C-439/05 P e C-454/05 P, Land Oberösterreich e Austria/Commissione, in *Raccolta*, pp. I-7141.

prezzamento degli stessi giudici di legittimità in ordine alla rilevanza del contraddittorio (pur negli accertamenti “standardizzati”)⁵⁴ quale elemento « essenziale e indefettibile » del giusto procedimento⁵⁵ che confluisce, con particolare riguardo alle più recenti pronunce, in una prospettiva di valutazione dei rapporti tra Fisco e contribuenti capace di disvelare una autentica rigenerazione dei principi statutari⁵⁶, su cui

54. Ancora, Cassazione, s.u., 18 dicembre 2009, n. 26635, *cit.* È interessante notare come la giurisprudenza della Cassazione sia inizialmente rimasta più indietro di quella comunitaria, posto che abbia riconosciuto la necessità del contraddittorio nel caso di accertamenti tributari fondati su dati *standard*, ma non in via generale. Essa lo ha reputato requisito del giusto procedimento tributario solo in detti casi, non abbandonando pertanto definitivamente, l’ancora prevalente carattere istruttorio di esso. Giova qui ricordare che, basati su dati *standard* e bisognevoli di adeguamento alla realtà del contribuente non sono solo le ipotesi di accertamenti presuntivi a carico di imprenditori e professionisti concernenti il complesso di ricavi o compensi, desunti da tabelle ministeriali ma anche: 1) ricavi e compensi ricavati globalmente da dati *standard* non recepiti in atti ufficiali (le presunzioni di ricarico calcolate sulle medie del settore di mercato, ad esempio, e non sul ricarico rilevato nell’attività del contribuente); 2) singoli ricavi (ad esempio, i ricavi da vendite immobiliari desunti dagli indici dei prezzi dell’Osservatorio Mercato Immobiliare) [La vicenda delle c.d. Presunzioni OMI (art. 35 del d.l. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248; art. 1, comma 307, della L. 27 dicembre 2006, n. 296; art. 1, comma 265, della L. 24 dicembre 2007, n. 244; L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, commi 4, lett. F) e 5) è quantomai curiosa ma eloquente. Le relative ipotesi di accertamento presuntivo sono cadute sotto il fuoco della censura comunitaria della Commissione Europea (procedura di infrazione n. 2007/4575) proprio perché applicate in Italia senza tener conto della esigenza di adeguamento al caso concreto e di garanzia del contribuente di cui al testo. Una maggior consapevolezza e accortezza giuridica della Amministrazione italiana (che avesse colto come la banale attuazione del principio del contraddittorio avrebbe soppresso in radice il problema) avrebbe scongiurato la censura europea e conservato un meccanismo che, se ben gestito, non sarebbe stato né scellerato né ingiusto]; C) redditi di non imprenditori e professionisti, quali quelli ricostruiti in base al c.d. redditometro (e spesometro), di cui all’art.38, d.P.R. n. 600/1973 [Il fatto che la riforma di cui al D.L. n. 78/2010 abbia espressamente previsto il contraddittorio in tali casi, costituisce una conferma delle considerazioni di cui al testo e non una semplice concessione legislativa. Redditometri e spesometri sono presunzioni fondate su dati generali, che necessitano di “individualizzazione” alla stregua degli studi di settore].

55. Si fa riferimento a Cass., s.u., 18 dicembre 2009, oltre che n. 26635 *supra* richiamata, anche nn. 26638, 26637, 2663, la prima in *GT — Riv. giur. trib.* n. 3/2010, pag. 205, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, e in *Dialoghi Tributari* n. 3/2010, pag. 375, con commenti di F. BIANCHI e R. LUPI, *Corte Suprema e studi di settore: le ragioni della freddezza*, e tutte in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

56. In modo paradigmatico, la nota Cassazione, s.u., 29 luglio 2013, n. 18184 [all’esito dell’adunanza in camera di consiglio del 27 marzo 2012, la V sezione civile (tributaria), con ord. n. 7318, depositata l’11 maggio 2012, ha rimesso gli atti al Primo Presiente per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, osservando che il tema degli effetti del mancato rispetto del termine dilatorio in esame ha dato luogo a decisioni difformi nella giurisprudenza

della Sezione]; Cassazione Sezione V civile, 5 febbraio 2014, n. 2594; Cassazione, Sezione V civile, 7 marzo 2014, n. 5373; Cassazione, Ordinanza 23 aprile 2014, n. 9176, tutte reperibili in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Per una cernita delle diverse ma risalenti posizioni della stessa Corte in merito al tema in esame si vedano, Cassazione, Sez. trib., Ord. 18 luglio 2008, n. 19875, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. Sempre secondo la pronuncia ora richiamata, al contribuente resterebbe comunque garantito il diritto di difesa in via amministrativa e giurisdizionale. Tale orientamento era stato poi ribadito con l'ordinanza 18 febbraio 2011, n. 3988 (in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA) e con la sentenza 13 ottobre 2011, n. 21103, in *Boll. trib.* n. 42/2011, p. 3408, con commento critico di F. TUNDO, *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dal Pvc*. Va, ancora, necessariamente segnalato un recentissimo pronunciamento, Cass., VI Sez. Civ. — T, 13 giugno 2014, n. 13588, ove i Giudici di legittimità assumono posizioni differenti in merito a due mezzi di ricorso (per la verità, sono tre i mezzi di ricorso, ma il terzo è stato assorbito dal secondo) presentati dall'Agenzia delle Entrate: il primo, relativo alla nullità dell'atto impositivo emesso dall'Autorità fiscale nel mancato rispetto del termine dilatorio in violazione, quindi, del comma 7 dell'art 12 della legge n. 212 del 2000, asserendo, con ciò confermando quanto decretato dalla Comm. trib. Reg. di Torino, che tale questione risulta, ormai, definita in modo netto dalla sopra menzionata sentenza della stessa Corte s.u. n. 18184 del 29 luglio 2013, aderendo quindi a quest'ultima, nel senso di riscontrare sempre in tali casi la nullità di detti atti « La tesi [...] non può essere accolta, risultando superata dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 18184 del 2013, che – componendo il contrasto che si era aperto sugli effetti dell'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, previsto dal settimo comma dell'articolo 12 l. 212/2000 – ha chiarito che tale inosservanza determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*; ciò perché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva ». In ordine al secondo motivo, concernente la richiesta da parte della difesa erariale di cassare la pronuncia dei giudici di merito che avevano decretato la nullità degli avvisi di accertamento emessi a seguito della chiusura di verifiche “a tavolino” e non di verifiche “*in loco*” come così come, invece, dispone il comma 7 dell'art 12 della legge citata, ebbene, la Corte ritendo fondato tale motivo del ricorso, con argomentazioni nuovamente meno garantiste e quindi limitative delle ragioni del contribuente e attuando una sorta di inversione di tendenza, rispetto al *trend* interpretativo ormai intrapreso dalla dottrina e dalla stessa Corte (v. Ordinanza 23 aprile 2014, n. 9176 prima menzionata), stabilisce che, effettivamente « [...] L'assunto del giudice territoriale non può trovare adesione, perché esso urta contro la chiara lettera del menzionato articolo 12, l. 212/2000, che, nel primo comma, fa espresso riferimento agli “*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*” ; tale riferimento delimita esplicitamente il perimetro applicativo delle disposizioni contenute nei sette commi di cui tale articolo si compone, le quali, del resto, contengono disposizioni tutte palesemente calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive *in loco*. » e ancora « [...] Come infatti questa Corte ha avuto già modo di chiarire con la citata sentenza 7598/14, la particolare garanzia del contraddittorio procedimentale costituita dall'imposizione di un termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, è limitata all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi di verifica

una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza. Con l'accesso *in loco*, infatti, è l'Amministrazione, in base ai propri poteri d'impulso, a ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate e da ciò deriva una specifica esigenza (che non sorge quando l'emanazione dell'atto impositivo deriva dall'esame di atti già in possesso dell'Amministrazione, o a questa forniti dal contribuente, e da questa esaminati nella propria sede) di dare spazio al contraddittorio, al fine di correggere, adeguare e chiarire gli elementi in tal modo raccolti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione. Contrariamente a quanto sostenuto dal giudice di merito a dalla difesa del contro ricorrente, dunque, le ipotesi del controllo eseguito presso la sede del contribuente e del controllo c.d. a tavolino non possono essere assimilate. Nella prima ipotesi l'espansione della tutela del contraddittorio procedimentale è massima, in quanto tale, tende a bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione derivante dall'assoggettamento del primo ai poteri ispettivi della seconda; cosicché, come pure questa Corte non ha mancato di precisare con la sentenza n. 20770/13, poi ripresa dalla sentenza 2593/14, il termine dilatorio in questione si applica in tutti i casi di accesso presso i locali del contribuente, pur quando il relativo processo verbale non contenga rilievi o addebiti (dovendo infatti, ai sensi dell'articolo 52, sesto comma, d.P.R. 633/72, richiamato dall'art. 33 d.P.R. n. 600/73, redigersi processo verbale anche degli accessi che si risolvano in una mera acquisizione di dati, elementi e notizie)». Siffatte conclusioni, cui pervengono i giudici di legittimità, sembrano lumeggiare nuovamente quanto sostenuto dalla dottrina in tema di distinzione tra "partecipazione–collaborazione" (con finalità "collaborative") e "partecipazione–contraddittorio" [A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 138 ss; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, ID., n. 44/2009, p. 3574 ss], successivamente rielaborato in termini di superamento di tale dicotomia, assumendo il concetto secondo cui il rapporto fisco–contribuente incarna il necessario equilibrio nell'attuazione del giusto tributo: un equilibrio tra un interesse pubblico, non concepibile come il maggior prelievo consentito dalle condizioni economiche del soggetto passivo, e quello privato, che non può certo essere quello della sottrazione al prelievo [in questi termini cfr. C. NOCERA, *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. Boria (a cura di), Milano, 2010, p.237, il quale Autore mostra così di condividere la tesi di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p. 201 ss.]. Giova, ancora, ricordare a proposito di tale ultima pronuncia della Suprema Corte e in accordo con quanto in essa contenuto riguardo al secondo mezzo di ricorso, R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi — A. Fedele (a cura di), op. cit., p. 690, secondo cui il legislatore con l'introduzione dell'art 12, comma 7, avrebbe inteso stabilire un'ulteriore forma di garanzia da adottare nelle sole verifiche svolte "presso il contribuente". Di contrario avviso, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria. . .*, op. cit., p. 314, per il quale l'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, non dovrebbe essere applicato ai soli procedimenti che si concludono con il rilascio del verbale di chiusura, ma anche alle verifiche effettuate "a tavolino" presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, in quanto «le esigenze che stanno alla base della partecipazione del contribuente alla fase partecipativa non mutano al mutare della metodologia di indagine seguita dall'Ufficio»; pertanto, «l'art. 12, ultimo comma, dello Statuto» dovrebbe «trovare applicazione tanto nei casi in cui le indagini si svolgano con l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica, tanto in quelli in cui vengono attivati solo i poteri di invio e richiesta». Sembraerebbe favorevole ad una generalizzata applicazione della garanzia procedurale prevista dall'art.

ci si soffermerà in prosieguo.

Orbene, a fronte della non “istituzionalizzazione” in via generale della fase interlocutoria fra le parti del rapporto d'imposta, il sistema comunitario ha provveduto, in via giurisprudenziale, ad un'armonizzazione “celata” di regole procedimentali, suscettive di avere applicazione generalizzata⁵⁷.

Se la tendenza comunitaria è andata nella direzione del passaggio dalla facoltatività del rispetto del contraddittorio da parte dell'Amministrazione finanziaria alla obbligatorietà dello stesso, ai medesimi risultati si sta pervenendo in ambito nazionale, facendo leva sui principi costituzionali di democraticità, trasparenza, imparzialità e buon anda-

12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente anche A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due in avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 376, in commento a Cass., sent. 29 dicembre 2010, n. 26316. In tal senso si veda anche V. D'AGOSTINO, *La rilevanza delle indagini bancarie ai fini tributari*, Napoli, 2012, p. 113 ss., secondo cui « (...) appare lampante che la statuizione contenuta nel co. 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente rappresenta una norma cogente nel nostro ordinamento, che vincola l'Amministrazione finanziaria in ogni suo *agere* (comprese le indagini bancarie) ed è insuscettibile ad essere derogate ». Altra parte della dottrina sembrerebbe invece individuare un possibile fondamento normativo di un obbligo — tendenzialmente generalizzato — di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale nell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo cui i rapporti tra Fisco e contribuente sono, in generale, improntati al principio di collaborazione e alla buona fede. In tal senso cfr. M. INGROSSO, *Considerazioni in tema di contraddittorio nella procedura di classamento degli immobili*, in *Rass. trib.*, n. 2/2011, p. 515, laddove il citato Autore, in commento a Cass. 3 novembre 2010, n. 22313, con specifico riferimento al settore impositivo catastale, ha affermato che in ragione di tali principi « il contraddittorio endoprocedimentale — inteso come facoltà del soggetto interessato di interlocuzione preventiva con l'amministrazione (il c.d. dialogo Fisco-contribuente) — ha diritto di cittadinanza' nel procedimento di accertamento catastale e ne va fatta attuazione con la massima espansione possibile ». Quanto invece al rapporto tra il principio del contraddittorio ed i principi di imparzialità e buon andamento si veda G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 477 ss.

57. La dialetticità interna all'accertamento è un requisito essenziale del concetto stesso di “procedimento”: « il principio del giusto procedimento, e con esso il principio del contraddittorio, è inderogabile in procedimenti che si concludono con provvedimenti afflittivi della sfera giuridica del privato », così F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, 2^a ed., Milano, 2003, p. 1291. « Questo resta vero anche in procedimenti vincolati, poiché anche quando l'atto è compiutamente disciplinato dalla legge si pone comunque l'esigenza di “un accertamento, nel cui ambito si deve garantire il contraddittorio con il privato », così Consiglio di Stato, 22 maggio 2001, n. 2823. Dello stesso tenore anche Consiglio di Stato, 30 dicembre 2006, n. 8259, sull'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento amministrativo. Sull'attività amministrativa “vincolata”: R. VILLATA-M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, p. 62 ss.

mento dell'agire pubblico, cui i giudici delle leggi, ormai, si ispirano al fine di imboccare la giusta strada che conduce al « riconoscimento di un modello di giusto procedimento tributario [...] che 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 »⁵⁸.

Ed, infatti, è solo la correttezza dell'agire amministrativo che, assieme alla predeterminazione normativa del tributo, assicura quella "legalità tributaria", intesa come garanzia dell'attuazione imparziale della legge d'imposta, corollario del principio di certezza e obiettività del diritto⁵⁹. La certezza giuridica, infatti, è stata riconosciuta sin dagli anni Sessanta⁶⁰ come uno dei principi fondamentali dell'ordinamento comunitario⁶¹ che postula la chiarezza e la precisione delle discipline che impongono oneri finanziari ai contribuenti, affinché essi possano conoscere previamente i loro diritti e obblighi⁶².

D'altra parte anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che, a seguito dell'approvazione del Trattato di Lisbona ha assunto "lo stesso valore giuridico dei Trattati", all'art. 41 contempla il diritto ad una buona amministrazione che comprende quello di ogni individuo ad essere ascoltato prima dell'adozione di una decisione che possa arrecargli pregiudizio, come rimarcato, tra l'altro, anche nella Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali. Non potendo più essere considerati come mere "norme interposte", questi atti costituiranno ulteriori basi normative

58. Su cui: S. MULEO, *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti-crisi*, in *Corr. trib.*, Id., 2009, 13, p. 1080 ss.

59. Cfr. CGCE, 2 febbraio 1988, *Blaizot*, causa C-24/86, par. 28 e 30; Id., 16 luglio 1992, *Legros e a.*, causa C — 163-90, par. 30.

60. CGCE, 14 aprile 1970, *Brock*, causa C-68/69; Id., 25 febbraio 1969, *Klemp*, causa C-23/68; Id., 22 febbraio 1989, *Commissione v. Francia e Regno Unito*, cause riunite C — 92/87, par. 22; Id., 8 giugno 2000, *Schloßstraße*, causa C — 396/98, par. 44.

61. CGCE, 3 dicembre 1998, *Belgocodex*, causa C-381/97, par. 26; Id., 17 luglio 1959, *Meroni et al. v High Authority*, cause riunite C — 36, 37 38. 40 e 41/58; Id., 9 luglio 1981, *Gondrand Frères e Garancini*, causa C — 169/80; Id., 26 aprile 1988, *Hauptzollamt Hamburg v Krucken*, causa C — 316/86, par. 22; Id., 21 settembre 1983, *Deutsche Milchkuntor GmbH*, cause riunite da C-205 a C-215/82, par. 30; Id., 20 settembre 1990, *commissione v Germania*, causa C-4/89, par. 13.

62. CGCE, *Gondrand Frères e Gerancini* [cit]. Sulla necessità di certezza del diritto in settori che possono comportare oneri finanziari: CGCE, 15 dicembre 1987, *Paesi bassi v Commissione*, causa C-326/85, par. 24; Id., 29 aprile 2004, *Sudholz*, causa C-17/01, par. 34.

vincolanti per l'interprete domestico⁶³, suscettive di apprestare nuovi contenuti alle discipline procedimentali nazionali. Come già, anticipato in una precedente nota di questo testo (50), anche la CGUE ha inteso valorizzare il contraddittorio nella fase istruttoria⁶⁴. Ecco perché, con ogni probabilità, l'esigenza che il nucleo minimo di garanzie procedimentali, antica⁶⁵ espressione di civiltà giuridica, venga onorato, anche in chiave d'interpretazione adeguatrice rispetto ai principi sovranazionali, è divenuta via via più stringente. Anche se detti valori promanano da organi carenti quanto a legittimazione democratica in materia di tributi⁶⁶, si sta determinando ormai nei sistemi domestici una spinta all'allineamento della disciplina dei procedimenti tributari agli *standard* sovranazionali.⁶⁷

In verità, non già quale espressione del diritto di difesa, bensì nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, il legislatore tributario si è mosso nella direzione del riconoscimento concreto di un pressoché generale diritto di partecipazione del procedimento tributario. Difatti, nello Statuto dei diritti del Contribuente, ha esplicitamente vincolato gli uffici al rispetto della garanzia di partecipazione attiva del contribuente al procedimento tributario.

63. Si segnala l'ordinanza del 22 settembre 2008, n. 23934, della Cassazione, che ha dato applicazione in materia non fiscale ai principi europei concernenti i diritti fondamentali riconosciuti nella CEDU.

64. Prima ancora, anche Corte EDU, 23 novembre 2006, causa *Jussilia v Finlandia*, n. 73053/01, sul diritto al contraddittorio orale sulle dichiarazioni di terzo nel processo tributario.

65. Sembra suggestivo ricordare il celebre *Bentley's case* del 1723 (R. v University of Cambridge, 1723, 1 Str. 557), ove si ricorda che anche secondo l'*Eternal Law* la cacciata di Adamo ed Eva dal Paradiso terrestre è avvenuta solo dopo averli sentiti e ammessi ad esporre le loro ragioni.

66. Cfr. A. FANTOZZI, *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari tra autorità e consenso*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Atti del convegno di studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007, Milano, 2008, p. 8 ss.

67. Per un nitido raffronto tra le istanze di matrice comunitaria, a favore della centralità e della necessità del contraddittorio nella fase di verifica e istruttoria procedimentale fiscale, e le esitazioni, invece, del nostro ordinamento circa l'assunzione di una posizione netta al riguardo con evidente orientamento tendenzialmente ondivago anche da parte dei giudici di legittimità nazionali, cfr. F. AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, op. cit., p. 275 ss., part. p. 278. V. anche F. AMATUCCI – F. RAINONE, *Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010, p. 1669.

2.3. Il diritto di partecipazione del contribuente e l'invalidità degli atti impositivi derivante dal difetto di contraddittorio tra la legge n. 241/1990 e la legge n. 212/2000: un percorso spinoso

Prima di entrare nel vivo delle argomentazioni attinenti ai punti di contatto ma anche alla diversa identità dei due articolati di legge menzionati in epigrafe, occorre riferire di talune precisazioni, seppur sintetiche e solo introduttive riguardanti le ipotesi classificatorie tra “partecipazione – contraddittorio” “*in senso proprio*”, con finalità difensive e partecipazione “*lato sensu*”, «in cui il contribuente è chiamato a fornire informazioni, documenti ecc..., come ausilio all’attività di indagine dell’Amministrazione finanziaria», che la dottrina prima citata riconduce nel diverso istituto della “partecipazione — cooperazione”⁶⁸.

Come già anticipato, parte della dottrina tende a recepire l’istituto del contraddittorio procedimentale, quale partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, cui viene riconosciuta una finalità prettamente “difensiva”, secondo uno schema caratterizzato dall’«obbligo dell’ufficio» di invitare il contribuente (ed eventualmente, in alcune ipotesi, di dare conto nella motivazione dell’atto anche del perché le deduzioni difensive non hanno trovato accoglimento) e dalla «facoltà del contribuente» di fornire, a sua discrezione, gli elementi difensivi richiesti⁶⁹.

Da siffatta modalità partecipativa (in senso proprio) alcuni Autori tengono distinto il diverso istituto della c.d. “partecipazione-cooperazione”, ove, il “contatto” tra contribuente ed Amministrazione finanziaria avviene con finalità “collaborative” e di “sussidio” all’esercizio dell’attività accertativa; si tratta di tutte quelle ipotesi “in cui il contribuente è chiamato a fornire informazioni, documenti ecc..., come ausilio all’attività di indagine dell’Amministrazione finanziaria”⁷⁰.

In tal senso, è stato osservato che anche la «cooperazione» o

68. Così L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, op. cit., p. 3572.

69. Il riferimento è a A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op.cit., p.138.

70. In questi termini cfr. L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, op. cit., p. 3572.

« collaborazione », può risolversi « a favore » del contribuente, consentendo, così, come l'altra forma partecipativa, una più obiettiva determinazione del debito d'imposta. Tuttavia, in tale contesto, la disciplina normativa è essenzialmente incentrata sulla posizione dell'Amministrazione finanziaria, anziché su quella del privato.

La partecipazione a titolo di « collaborazione » è ordinariamente prevista da norme che riconoscono all'Autorità fiscale il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo e nel corrispondente obbligo (a pena di sanzioni dirette ed indirette⁷¹) del contribuente di fornirli⁷².

L'anzidetta ipotetica dualità tra le diverse forme partecipative, pare sia stata, comunque, superata da altra parte della dottrina, secondo cui la relazione tra Fisco e contribuente incarna il giusto equilibrio nell'attuazione del tributo: un equilibrio tra un interesse pubblico, da un lato, che non può risolversi nella esigenza del maggior prelievo consentito dalle condizioni economiche del soggetto passivo, ed un interesse che, dall'altro lato⁷³, è privato e non può essere, di certo, quello di sfuggire al prelievo,

Un dato è evidente: tra le peculiarità che caratterizzano le differenti forme partecipative contemplate dal legislatore tributario non spiccano, in termini positivi, quella della settorialità delle stesse sul piano applicativo e quella della non riconducibilità delle diverse fattispecie ad un unico modello di contraddittorio⁷⁴.

71. Le ricadute derivanti dalla mancata ottemperanza degli obblighi di collaborazione *de quibus* vengono individuate: a) nell'irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 11, d.lgs. n. 471 del 1997; b) nel maturarsi delle preclusioni di cui all'art. 32, commi 3 e 4, d.P.R. n. 600 del 1973 (ovverosia, impossibilità di produrre in sede contenziosa i documenti richiesti ma non esibiti in sede amministrativa); c) nella verifica di uno dei presupposti per l'effettuazione di un accertamento sintetico (*ex art.* 38, comma 7, nella versione vigente prima della sua riscrittura ad opera dell'art. 22, d.l. n. 78 del 2010, conv., con modificazioni, nella l. n. 122 del 2010) o di un accertamento induttivo *extracontabile ex art.* 39, 2° co., lett. d-bis, d.P.R. n. 600 del 1973. In tal senso cfr. R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. FANTOZZI — A. FEDELE (a cura di), *op.cit.*, p.685 nota n. 43.

72. Cfr. L. SALVINI, *op. ult. cit. loc.*

73. Cfr. C. NOCERA, *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, *op. cit.*, p. 237, in linea con la tesi di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, *op.cit.*, p. 201 ss.

74. Al riguardo, si ricorda la classificazione operata in dottrina (v. A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, *op. cit.*, p.143), circa le forme di contraddittorio che, pertanto, secondo tale autorevole orientamento, possono sostanziarsi

in tre diversi modelli: a) un primo modello di contraddittorio “pieno”, in cui l’attivazione del contraddittorio è prevista dal legislatore “a pena di nullità” ed è inoltre previsto l’obbligo di motivazione “rafforzata”, nel senso che l’atto impositivo dovrà essere puntualmente motivato, “a pena di nullità”, in relazione alle giustificazioni rappresentate dal contribuente, dando conto delle ragioni per cui queste non siano state prese in considerazione [che possono compendiarsi nelle seguenti fattispecie: art. 16, d. lgs. n. 472 del 1997, disciplinante il caso del contraddittorio preventivo all’emanazione dell’atto di irrogazione di sanzioni secondo uno schema procedimentale perfettamente corrispondente al predetto modello “pieno” di contraddittorio; art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, in materia di accertamenti antielusivi (in merito all’obbligo di motivazione “rafforzata” a seguito dell’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale si veda A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in *Dir.prat.trib.*, 3/2011, p. 534); b) un secondo modello di contraddittorio “intermedio” in cui il legislatore ha imposto all’Ufficio l’obbligo di attivazione del contraddittorio con il contribuente non prevedendo però alcuna espressa sanzione per la sua violazione; c) da ultimo, un terzo modello di contraddittorio “debole” in cui il legislatore si è limitato a prevedere una mera facoltà di intervento del contribuente nel procedimento, non assistita, però, da alcuna garanzia e da alcuna sanzione e dunque rimessa alla discrezionalità dell’Amministrazione finanziaria. Le ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento riconducibili al primo modello di contraddittorio (contraddittorio “pieno”) sono in verità poche ed in alcune ipotesi la loro operatività è circondata da condizioni limitative, mentre in altre la loro disciplina non è perfettamente coincidente con tale modello. Per recuperare il caso più complesso ma, completo, di contraddittorio procedimentale è necessario trasferirsi nell’ambito delle sanzioni amministrative tributarie; qui, l’art. 16, d.lgs. n. 472 del 1997, disciplina la fattispecie del contraddittorio preventivo all’emanazione dell’atto di irrogazione di sanzioni secondo uno schema procedimentale perfettamente corrispondente al predetto modello di contraddittorio “pieno”, in cui non solo è statuito che il trasgressore, al quale sia stato notificato un atto di contestazione di sanzioni, debba essere posto sempre nelle condizioni di poter presentare deduzioni difensive [prima che tale atto si converta in provvedimento di irrogazione delle sanzioni (in che avviene automaticamente, decorsi 60 giorni dalla notifica dell’atto di contestazione delle sanzioni nel caso in cui il trasgressore entro questo termine non presenti deduzioni difensive)], ma è anche stabilito che ove l’Ufficio intenda, comunque, procedere con l’irrogazione delle sanzioni nonostante la presentazione di deduzioni difensive, deve farlo entro il termine di decadenza di un anno e, soprattutto, il relativo atto di irrogazione dovrà essere motivato “a pena di nullità” anche in ordine alle ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere tali deduzioni difensive. Ancora, nello spazio accertativo l’ipotesi di contraddittorio più affine al modello anzidetto è senza ombra di dubbio quella regolata dall’art. 37-bis, commi 4 e 5, d.P.R. n. 600 del 1973, in tema di accertamenti antielusivi [per approfondimenti si vedano, G. CORASANITI, *L’interpretazione degli atti e l’elusione fiscale nel sistema dell’imposta di registro*, in *Obbligazioni e contratti*, n. 8-9, 2012, p.615 ss. Nell’ambito della giurisprudenza di merito si veda, tra le altre, Comm. trib. prov. Milano, sent. 153/1/2012 (in *banca dati Fisconline*). Più in generale, per un attento esame della “complessa disciplina” recata dal citato art. 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 e per una costruzione di sistema del fenomeno dell’elusione e dell’antielusione fiscale si rinvia a S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p.785 ss]. In realtà, quindi, nel caso di specie la mancata attivazione del contraddittorio procedimentale (conseguente al mancato invio al contribuente della richiesta di chiarimenti recante le prescritte indicazioni) corrisponde a un vizio che colpisce

Il fascio delle possibili modalità di intervento del contribuente, con esclusione delle attività che seguono ad accessi, ispezioni e verifiche, a cui si riferisce la disposizione dello Statuto, sono essenzialmente assemblate « in un unico “calderone” in cui indistintamente trovano collocazione solo le ipotesi di partecipazione espressamente previste dalla legge. Sul punto occorre, invece, operare una accorta distinzione tra le diverse modalità partecipative, distinguendo le diverse forme con le quali il contribuente può partecipare — talvolta secondo modalità collaborative o più semplicemente informative, talaltra, secondo modalità prettamente difensive — al procedimento che lo riguarda. Distinzione che, invero, consente di spiegare l'assai più ampia latitudine delle prerogative del privato nel corso del procedimento amministrativo tributario che, pare opportuno ribadire, trova fondamento nel “modello normativo” e dunque nel sistema nel suo complesso »⁷⁵

2.3.1. *La struttura partecipativa di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*

Oltre agli istituti partecipativi che, secondo parte della dottrina, risultano caratterizzati da un contraddittorio “pieno,”⁷⁶ merita un più articolato svolgimento un'altra forma partecipativa “piena” che, annoverata tra quelle anzidette e regolamentata dallo Statuto dei diritti del contribuente, coagula su di sé una più marcata attenzione sul piano esecutivo: l'art. 6, comma 5⁷⁷ dello Statuto in parola, recante la disciplina del contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni.

la validità “formale” dell'avviso di accertamento determinandone l'annullabilità (essendo stato emesso in assenza di un presupposto procedimentale richiesto dalla legge “a pena di nullità”).

75. In questi termini, F. TUNDO, *La decadenza del potere impositivo non giustifica l'accertamento “ante tempus”*, in *Corr. trib.*, ID., 13/2014, p. 987.

76. Cfr sempre A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op. cit., p. 143 ss.

77. A mente del quale, l'Ufficio “prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e, comunque, non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”. Stabilito ciò, la stessa disposizione precisa poi che “sono nulli tutti i provvedimenti emessi in violazione” di quanto, da tale regola, indicato.

A mente del dispositivo sopraindicato, qualora l'Ufficio dovesse procedere alle iscrizioni a ruolo contemplate nella norma in discorso, senza aver preventivamente attivato il contraddittorio secondo le prescritte modalità, tali iscrizioni a ruolo saranno "nulle" (con conseguente "travolgimento" anche delle cartelle di pagamento che le contengono). Tuttavia, la norma è chiara nel circoscrivere l'obbligatorietà del contraddittorio (e la conseguente sanzione di "nullità") ai soli casi in cui ricorra il presupposto della sussistenza di "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"⁷⁸ e limitatamente alle iscrizioni a ruolo per tributi rispetto ai quali il contribuente è tenuto ad effettuare il versamento diretto.

Non appare questa la sede per soffermarsi su talune linee problematiche concernenti detta forma partecipativa, oltretutto, già pienamente discusse in dottrina e, quantomeno parzialmente, risolte dalla stessa prassi ministeriale. Essendo, inoltre, altri i profili che qui ci riguardano e che rientrano nel percorso intrapreso e finalizzato alla ricostruzione dei contorni maggiormente critici entro i quali si è, nel corso degli ultimi anni, dipanato il discorso sulla centralità (o meno) del contraddittorio endoprocedimentale nelle sue multiformi manifestazioni e delle eventuali ricadute, in caso di sua omissione o di trasgressione delle norme che ne regolano l'applicazione nei procedimenti tributari.

Orbene, nonostante la menzionata disposizione richiami espressamente solo l'ipotesi della liquidazione del tributo (*ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973*⁷⁹) e non anche quella del controllo formale delle dichiarazioni (*ex art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973*), tuttavia, per la

78. In argomento, si veda M. T. MOSCATELLI, *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 *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi — A. Fedele (a cura di), Milano, 2005, p.272 ss. In particolare, secondo l'Autrice i profili di incertezza non devono intendersi riferiti all'interpretazione della norma tributaria, ma « devono piuttosto investire i dati esposti in dichiarazione; tra questi, ci sembra arbitrario il riferimento a quelli suscettibili di essere risolti in via meramente empirica senza estendersi agli aspetti per i quali è richiesta l'adozione di valutazioni giuridiche. (...) La soluzione estensiva risulta conforme all'orientamento prevalente in merito all'oggetto della liquidazione ed ancor più del controllo formale, propenso ad estenderne l'ambito di applicazione anche alle questioni suscettibili di soluzione per il tramite di valutazioni giuridiche ».

79. Si ricorda che un'analogia disposizione è prevista anche in materia di iva (art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972). P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale delle dichiarazioni* (artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. n. 600/1973), in *Rass. trib. 6/1997*, p. 1478.

dottrina⁸⁰ ed anche per la stessa prassi ministeriale⁸¹ è, ormai, noto che la fattispecie partecipativa ivi disciplinata si applichi ad entrambe le ipotesi⁸².

Analogamente, è sempre la dottrina⁸³ a ritenere che la sanzione della “nullità” delle iscrizioni a ruolo effettuate in violazioni delle regole di contraddittorio appena descritte (mancato invio della richiesta di chiarimenti e di produzione dei documenti mancanti), prevista dal citato art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente, copra anche la violazione dell’obbligo di comunicazione dell’esito della liquidazione e dell’esito del controllo formale, adempimenti, questi, statuiti rispettivamente dagli artt. 36-bis, co. 3⁸⁴ e 36-ter, co. 4, d.P.R. n. 600 del 1973; inoltre, con la determinazione secondo cui tale ultimo obbligo, non sarebbe subordinato al presupposto della sussistenza di “incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione” (cui invece è subordinato l’obbligo di invio della richiesta di chiarimenti e di produzione di documenti mancanti), essendo, diversamente, sottoposto alla sola circostanza che si tratti di ipotesi di iscrizioni a ruolo per tributi rispetto ai quali il contribuente è tenuto a compiere il versamento diretto.

80. Si veda, *ex multis*, M.T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell’art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., p.262 ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op. cit., p. 154.

81. Cfr. circ. 3 agosto 2001, n. 77 (in banca dati Fisconline).

82. Invero, all’uopo, è necessario puntualizzare che, anche secondo quanto decretato dalla Corte di cassazione (cfr. Cass., sez. trib., sent. 25 maggio 2012, n. 8342; in banca dati Fisconline) « in tema di riscossione delle imposte, l’art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000 non impone l’obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizioni a ruolo, ai sensi dell’art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione ». « Peraltro — proseguono sempre i Giudici di legittimità — non basterebbe neppure una semplice incertezza perché sorga la necessità del contraddittorio preventivo, occorrendo che l’incertezza riguardi “aspetti rilevanti della dichiarazione” ». In senso conforme si veda anche, tra le altre, Cass., sez. trib., 20 giugno 2012, n. 10172 (in banca dati Fisconline). In senso contrario, in precedenza, si veda Comm. trib. reg. Puglia, sent. 27 gennaio 2012 n. 9 (in banca dati Fisconline), in cui si afferma che l’iscrizione a ruolo (anche) ai sensi dell’art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973, deve necessariamente (a pena di “nullità”) passare attraverso la preventiva comunicazione dell’avviso bonario (*rectius*, dell’esito del controllo) al contribuente.

83. Cfr., M.T. MOSCATELLI, *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 *Statuto dei diritti del contribuente*, op.cit., p.271.

84. E dalla corrispondente disposizione in materia di iva (art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972).

All'uopo, sembra doveroso un chiarimento a proposito delle iscrizioni a ruolo effettuate ai sensi dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973⁸⁵, nelle ipotesi di omesso o carente versamento di imposte liquidate in dichiarazione. Si tratta, cioè, di quei casi in cui il contribuente ha liquidato in dichiarazione le imposte dovute ma ha poi omesso (in tutto o in parte) di versarle. Dunque, in tali fattispecie è prevista, oltre all'iscrizione a ruolo delle imposte non versate (e dei relativi interessi)⁸⁶, anche l'iscrizione a ruolo della sanzione per omesso o insufficiente versamento (*ex art. 13, d.lgs. n. 472 del 1997*); ciò nondimeno, in virtù del disposto di cui all'art. 2, co. 2, d.lgs. n. 462 del 1997, l'anzidetta sanzione è ridotta ad un terzo (e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione), se il contribuente provvede a pagare le somme dovute entro il periodo prestabilito dalla norma⁸⁷.

Va, giunti a tal punto della trattazione, evidenziato che spesso accade che la comunicazione dell'esito della liquidazione venga omessa dall'Ufficio o, più ricorrentemente, che non giunga precisamente a destinazione⁸⁸; sebbene ciò, l'Ufficio procede, invariabilmente, all'iscrizione a ruolo delle imposte dovute e della sanzione in misura

85. Ed anche ai sensi della corrispondente disposizione ai fini iva (art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972).

86. Giova ricordare che gli interessi vengono addebitati con decorrenza dall'ultimo giorno del mese che precede la predisposizione dell'avviso bonario (*ex art. 2, co. 2, d.lgs. n. 462 del 1997*) e che la misura degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo è quella disciplinata dall'art. 20, d.P.R. n. 602 del 1973.

87. "[...] entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero dalla comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente [...]".

88. Circa le modalità di comunicazione dell'esito della liquidazione, si rammenta che nulla è stato previsto dal legislatore, il quale si è solo limitato a disciplinare le modalità di comunicazione dell'invito al contraddittorio *ex art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente* (nei casi in cui ne sussistono i presupposti di operatività), statuendo che tale invito debba essere effettuato "a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici" (sul punto si veda il disposto di cui all'art. 2-bis, d.l. n. 203 del 2005). Quindi, prescindendo dai casi di applicazione del disposto di cui al citato art. 6, co. 5, per la comunicazione dell'esito della liquidazione *ex art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973* (così come per la comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973*) deve ritenersi operante il principio generale di cui all'art. 6, co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, in nome del quale "l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati". In tal senso cfr. N. RAGGI, *La Cassazione fa marcia indietro sull'obbligo dell'avviso bonario?*, in *Corr. trib.*, n. 28, 2012, p. 431.

piena, affidando il ruolo (così formato) all'Agente della riscossione ai fini della notifica al contribuente della relativa cartella di pagamento. In situazioni patologiche di tal guisa, è ricorrente l'impugnazione di tale iscrizione a ruolo e della relativa cartella di pagamento invocandone la "nullità" in forza del disposto di cui all'art. 6, co. 5, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si tratta, comunque, di una soluzione non corretta sul piano giuridico, in quanto in fattispecie di tal genere (ovvero, iscrizione a ruolo di imposte liquidate in dichiarazione ma in tutto o in parte non versate dal contribuente) si è, indubitabilmente, fuori dal perimetro applicativo delle regole partecipative regolamentate dal menzionato art. 6, co. 5, non ricorrendone il presupposto di operatività costituito da "*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*"⁸⁹.

Parimenti, è oltretutto palese, quanto il mancato invio o l'invio non corretto, al contribuente della comunicazione dell'esito della liquidazione (*ex* art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973⁹⁰), o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute (effettuata a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente, laddove sia stata correttamente inviata la "prima" comunicazione dell'esito della liquidazione), precluda al contribuente la possibilità di poter usufruire dell'effetto premiale della riduzione della sanzione (la quale, pertanto, verrà iscritta a ruolo in misura piena). Vieppiù, anche la stessa Amministrazione finanziaria si è resa conto del pregiudizio che in tal modo verrebbe arrecato al contribuente, tant'è che nelle cartelle di pagamento, emesse a seguito di tali tipologie accertative, è espressamente contenuto l'avvertimento che in caso di mancata ricezione delle predette comunicazioni di irregolarità, il

89. In tal senso si veda altresì N. RAGGI, *op. ult. cit.*, p. 428. La violazione del disposto di cui all'art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente potrebbe semmai essere invocata nelle diverse fattispecie in cui l'Ufficio ha omesso l'invio delle comunicazioni previste dall'art. 36-bis, co. 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 36-ter, co. 4 del medesimo decreto, tutte le volte in cui siano (anche) ravvisabili "*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*" (così come richiesto dal citato art. 6, co. 5 ai fini della sua operatività). Tra l'altro, si ricorda che anche con riferimento all'art. 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973, la mancata comunicazione dell'esito del controllo formale (previsto dal co. 4 di tale disposizione) farebbe perdere al contribuente la possibilità di usufruire dei benefici premiali in punto di sanzione e interessi previsti dall'art. 3, d.lgs. n. 462 del 1997.

90. O, ai sensi della corrispondente disposizione in materia di iva (art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972).

contribuente può recarsi presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria al fine di ottenere il predetto effetto premiale della riduzione della sanzione.

Nondimeno, sulla questione, la Corte di cassazione, in origine, aveva assunto una posizione quantomeno non condivisibile, decretando che in casi patologici di tal genere l'iscrizione a ruolo e la relativa cartella di pagamento (emessa senza il preventivo invio delle predette comunicazioni di irregolarità e, pertanto, recante anche l'iscrizione a ruolo della sanzione in misura piena e degli interessi in misura maggiore) sarebbe pienamente legittima, dato che l'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 (così come il corrispondente art. 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972) disciplinerebbe l'invio della comunicazione d'irregolarità solo quando dal controllo automatico della dichiarazione affiori « un risultato diverso da quello indicato in dichiarazione »⁹¹; di conseguenza — seguendo tale lettura ermeneutica — l'obbligo del preventivo invio della comunicazione di irregolarità non sussisterebbe nelle ipotesi di iscrizione a ruolo per omessi o carenti versamenti di imposte liquidate in dichiarazione.

Invero, ci si trova di fronte ad una interpretazione rigorosa e caratterizzata da uno strenuo formalismo, risolvibile ammettendo (e convenendo sul punto con chi ha già assunto posizioni analoghe⁹²) che « quando le imposte indicate in dichiarazione non vengono versate (oppure lo sono, ma in misura inferiore), si produce, parimenti, un “risultato diverso” da quello atteso sulla scorta del modello unico »; la conseguenza è che, anche in tali fattispecie, dovrebbe sussistere l'obbligo di invio della comunicazione di irregolarità. D'altra parte, tale poco flessibile posizione assunta dalla Corte di Cassazione parrebbe essere stata “rielaborata” in una più recente pronuncia⁹³ in cui, in un segmento narrativo, si asserisce che nella controversia ivi esaminata « non risulta che” la contribuente “si sia specificatamente doluta della mancata riduzione delle sanzioni » (mediante specifica censura dedotta tra i motivi di ricorso), con ciò lasciando intravedere che, in presenza di una censura di tal guisa, il Giudice territoriale avrebbe

91. Cfr. Cass., sez. V civile, 23 luglio 2010, n. 17396 (in banca dati *Fisconline*).

92. Così, N. RAGGI, *La Cassazione fa marcia indietro sull'obbligo dell'avviso bonario?*, op. cit., p. 429.

93. Cfr., Cass., ord. 5 luglio 2011, n. 21854, in *Corr. trib.*, 2012, p. 425, con commento di N. RAGGI, *La Cassazione fa marcia indietro sull'obbligo dell'avviso bonario?*, op. cit., *passim*.

dovuto annullare l'iscrizione a ruolo nella sua totalità⁹⁴, oppure solo nella parte concernente la maggiore sanzione ed i maggiori interessi iscritti a ruolo⁹⁵.

A quanto pare di intendere, dunque, lo snodo essenziale è dato dall'effetto invalidante che la violazione delle predette regole partecipative genera sui successivi provvedimenti di iscrizione a ruolo. In realtà, che sia solo per la violazione dell'obbligo di invio della richiesta di chiarimenti e di produzione di documenti mancanti (*ex art. 6. co. 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*) ovvero (come ritiene la dottrina prima citata) per la violazione dell'obbligo di comunicazione dell'esito della liquidazione e del controllo formale (previsto dagli artt. 36-bis, co. 3 e 36-ter, co. 4, d.P.R. n. 600 del 1973)⁹⁶, resta chiaro che anche in queste fattispecie, per le analoghe ragioni prima riferite, il richiamo della norma alla "nullità" vada inteso nel significato di

94. In tale direzione, cfr. N. RAGGI, *op. ult. cit.*, p. 430; secondo l'Autore «l'art. 2 del d.lgs. n. 462/1997 è, infatti, categorico nello stabilire che "l'iscrizione a ruolo non è eseguita" in tutto o in parte, se il contribuente (...) provvede a pagare (...) entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione (...)»; di conseguenza, così stabilendo, il legislatore avrebbe inteso precludere *tout court* l'iscrizione a ruolo (non solo della maggiore sanzione ed interessi, ma anche dell'imposta dovuta) tutte le volte in cui il contribuente non sia stato messo nelle condizioni (mediante il corretto invio della comunicazione di irregolarità) di poter pagare entro trenta l'imposta ed usufruire in tal modo degli effetti premiali sulla sanzione.

95. Si veda, A. GUIDARA, *Sull'impugnabilità dell'iscrizione a ruolo non preceduta da avviso bonario*, in *Corr. trib.*, 2010, p.641, in commento a Comm. trib. prov. Genova, 28 gennaio 2010, n. 21.

96. Occorre, in ordine a ciò, segnalare la (già citata) recente posizione assunta dalla Corte di cassazione (Cass., 11 maggio 2012, sez. V civile, n. 7344, in *Corr. trib.*, n. 28, 2012, con commento di N. RAGGI, *Avviso bonario: impugnare o non impugnare?*, ed in *GT — Riv. giur. trib.*, 2012, p. 657 ss., con commento di A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*) in punto di autonoma impugnabilità dei cc.dd. avvisi bonari *ex artt. 36-bis e 36-ter* d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto recanti, già di per sé, la formulazione nei confronti del contribuente di una pretesa impositiva definita. Orbene, assunta la non condivisibilità di questa soluzione interpretativa in ragione della natura non provvedimentale di tali avvisi bonari [perché non possono, di per sé, essere portati ad esecuzione e non sono in grado di rendere definitiva la pretesa impositiva ivi indicata in caso di una loro mancata impugnazione (mancherebbe quindi l'attualità ed effettività della lesione dell'interesse patrimoniale relativo alla sfera impositiva del contribuente, la sola in grado di giustificare un'eventuale azione impugnatoria)], invero, è proprio sulla base di tale soluzione interpretativa che è stato affermato (cfr. N. RAGGI, *op. ult. cit. loc.*) che l'omessa notifica dell'avviso bonario diverrebbe, in un quadro del genere, vizio proprio della successiva cartella di pagamento (rilevabile in sede di impugnativa di quest'ultima) e questo — sembrerebbe di intendere — a prescindere dalla sussistenza di "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (così come richiesto dall'art. 6, co. 5, l. n. 212 del 2000).

“annullabilità”⁹⁷.

Anche in questo caso, può considerarsi attendibile la precedente argomentazione per la quale il mancato invio della richiesta (di chiarimenti e di produzione di documenti), precludendo lo svolgimento di una fase (istruttoria) necessaria del procedimento di “liquidazione del tributo”, determina (per derivazione) l’illegittimità del provvedimento finale di detto *iter* procedimentale ovvero l’illegittimità “formale” dello stesso, in ragione dell’assenza di un presupposto del procedimento legittimante l’esercizio del potere di accertamento.

Vi è di più, anche con riguardo a tale situazione di invalidità (in termini di annullabilità) non resta che confermare le riflessioni innanzi svolte in punto di inapplicabilità (o comunque non operatività) della disposizione “sanante” di cui all’art. 21–*octies*, 2° co., primo periodo, I. n. 241 del 1990, rimarcando che, anche a voler prescindere da qualsiasi altra considerazione in punto di inapplicabilità della stessa agli atti impositivi, in ogni caso, a fronte di violazioni delle regole disciplinanti il contraddittorio procedimentale, non potrà mai affermarsi che in difetto di siffatte violazioni il contenuto dispositivo dell’atto sarebbe stato comunque uguale.

Del resto, la regolamentazione delle fattispecie di contraddittorio poc’anzi delineate non contempla anche l’obbligo di motivazione “rafforzata” del successivo provvedimento di iscrizione a ruolo, cioè non prevede un obbligo per l’Ufficio di motivare tale provvedimento (anche) in relazione alle risultanze emerse a seguito del confronto con il contribuente.

A questo punto, non pare sussistano dubbi sul fatto che vi sia un obbligo di motivazione finanche con riguardo al provvedimento di

97. La dottrina sul tema, invero, è attestata su diverse posizioni: del medesimo avviso, *infra multis*, A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op. cit., p.157; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op.cit., p.222 ss.; M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell’art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., p.273 ss. *Contra* cfr. M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, op.cit., p.366, secondo l’Autore, il riferimento normativo alla “nullità” previsto dalla menzionata norma statutaria potrebbe essere inteso nel significato di nullità *ex art. 21–septies*, I. n. 241 del 1990. Sempre a favore della ricorrenza in questa fattispecie di una ipotesi di nullità in senso tipico cfr. anche M. T. MOSCATELLI, *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 *Statuto dei diritti del contribuente*, op.cit., p.273 — 275; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 236.

iscrizione a ruolo, obbligo scaturente, in via generale, dalla disposizione di cui all'art. 7, co. 1 e 17 dello Statuto dei diritti del contribuente ed, in via speciale, dall'art. 12, co. 3, d.P.R. n. 602 del 1973, a mente del quale *“nel ruolo devono essere comunque indicati (...) la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione”*⁹⁸.

98. Giova, in tema di obbligo di motivazione degli atti della riscossione, qui, ricordare come il summenzionato obbligo di motivazione del provvedimento di iscrizione a ruolo finisca inevitabilmente per riflettersi anche sulla (in)validità della cartella di pagamento che riproduce il provvedimento di iscrizione a ruolo portandolo a conoscenza del suo destinatario. All'uopo, difatti, non potrebbe obiettarsi che l'obbligo di motivazione non sia espressamente previsto dall'art. 25, d.P.R. n. 602 del 1973, recante la disciplina della cartella di pagamento, in quanto, *in primis*, siffatto obbligo deriva da un principio generale statuito da una norma costituzionalmente autorafforzata, di cui all'art. 7, l. n. 212 del 2000; ancora, l'obbligo di motivazione è stato specificatamente introdotto dal d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 (appunto in attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente), che ha modificato l'art. 12, d.P.R. n. 602 del 1973, in tema di formazione e contenuto dei ruoli, statuendo l'obbligo di motivazione, anche sinottica, del ruolo secondo le indicazioni dello Statuto dei diritti del contribuente. Di conseguenza, essendo il ruolo un atto sostanzialmente interno di cui il contribuente non ha autonoma contezza, il suo contenuto viene riportato nella cartella di pagamento sulla quale, inconfondibilmente, non può che riverberarsi l'obbligo di motivazione espressamente disposto per il ruolo. Oltretutto, in tale direzione si è mossa anche la Corte di Cassazione, la quale prima ancora dell'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, aveva decretato l'obbligo di motivazione (anche) di tali atti della riscossione, asserendo, per i casi di controllo formale della dichiarazione, che «l'iscrizione a ruolo non ha carattere “riproduttivo”, ma “innovativo” poiché rappresenta l'atto con il quale il contribuente è posto per la prima volta a conoscenza della pretesa fiscale: di qui l'esigenza (non rilevabile quando il ruolo è meramente “riproduttivo” di un atto precedente) di renderlo edotto dei motivi per i quali è stata effettuata. (...) Ma che, tuttavia non può dirsi soddisfatta in modo adeguato, dal momento che l'informazione viene realizzata mediante il ricorso a espressioni stereotipate, inidonee a descrivere in modo esauriente le ragioni della rettifica e ad assolvere quindi il ruolo di un'effettiva motivazione» (Cass., Sez. I, 29 luglio 1997, n. 7088; negli stessi termini cfr. Cass, Sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306; tutte in *banca dati Fisconline*). In senso conforme, anche Cass., sez. trib., 16 settembre 2005, n. 18415 (in banca dati *Fisconline*) che ha disposto quanto segue: «è pacifico infatti che la cartella impugnata riportava, in maniera criptica, i soli codici del tributo richiesto, mentre l'ufficio ha illustrato soltanto in sede contenziosa la complessa fattispecie (...) che aveva dato luogo alla riduzione della detrazione, fattispecie necessariamente sottoposta ad un'attività istruttoria e accertativa, la quale, seppure sintetizzata ai sensi dell'art. 36-bis (lo stesso vale per l'art. 36-ter) del citato decreto (...) richiedeva pur sempre un chiaro riferimento alla natura e ai motivi del recupero a tassazione, non competendo al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'ufficio tributario, attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni (Cass. n. 14306/1999; 16875/2003). Alla cartella di pagamento debbono infatti ritenersi applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 (espressamente recepiti, per la materia tributaria, dall'art. 7 della L. n. 212/2000), ponendosi una diversa interpretazione in

A quanto pare di intendere, dunque, potrebbe affermarsi con convinzione che, ove sussista un dovere per l'Ufficio di motivare la pretesa impositiva, siffatto dovere debba concernere tutti gli elementi relativi al presupposto d'imposta, quindi, non solo gli elementi « a favore dell'Ufficio » ma anche quelli « a favore del contribuente », « perché, a rigore, in relazione a un contraddittorio funzionale all'attuazione imparziale della legge, non esistono dati favorevoli o sfavorevoli all'una o all'altra parte del rapporto tributario, ma vi sono solo dati rilevanti o meno per l'applicazione della giusta imposta »⁹⁹.

Orbene, anche se in difetto di una esplicita previsione normativa in questi termini, dette notazioni dovrebbero ricondurre alla determinazione secondo cui esiste, in capo all'Amministrazione finanziaria, un obbligo di motivare¹⁰⁰, pure sinteticamente, i provvedimenti di iscrizione a ruolo in parola, anche con riguardo alle ragioni per le quali sono stati disattesi (o valutati negativamente) i dati recuperati nel procedimento con la partecipazione del contribuente; ciò significherebbe ammettere che, in assenza di tale adempimento, i provvedimenti in esame, dovrebbero intendersi viziati da difetto di motivazione e, come tali, annullabili¹⁰¹.

insanabile contrasto con l'art. 24 della Costituzione tanto più quando una cartella, quale quella di cui è causa, non sia stata preceduta da un avviso di accertamento, motivato con riferimento all'istruttoria che lo stesso ufficio ha ammesso di aver compiuto » (nel caso in esame, i giudici di legittimità hanno deciso nel merito annullando una cartella esattoriale in cui era stato indicato solo il codice del tributo richiesto). Infine, sempre in ordine alla sussistenza dell'obbligo di motivazione dei provvedimenti di iscrizione a ruolo e delle conseguenti cartelle di pagamento, si evidenzia la già segnalata pronuncia della Corte di cassazione n. 4516 del 21 marzo 2012 (in *banca dati Fisconline*), in cui la Corte — ancorché con una dichiarazione di inammissibilità del relativo motivo di ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate — ha confermato la sentenza di appello che aveva annullato una cartella di pagamento (e relativa iscrizione a ruolo) emessa a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo perché priva di motivazione in punto di modalità di calcolo degli interessi dovuti. Secondo tale interpretazione è stato, implicitamente, confermato l'obbligo di motivazione (già riconosciuto dal Giudice di appello) della cartella di pagamento, il cui contenuto non deve essere "criptico e non comprensibile", ma deve essere tale da rendere accessibili al contribuente le ragioni poste a fondamento della pretesa impositiva nonché le modalità di calcolo della medesima.

99. Così, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p.93.

100. Parrebbe della medesima opinione anche M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op.cit., p.271 — 272.

101. *Contra*, in dottrina, vi è chi ha sostenuto che « la mancanza di una motivazione sulle osservazioni del contribuente (...) possa non produrre effetti invalidanti » dal mo-

Sebbene, in dottrina, come segnalato, gli orientamenti sulla estensibilità o meno degli effetti invalidanti al provvedimento di iscrizione a ruolo privo di una coerente motivazione, non sembrano del tutto univoci, si è del sommo avviso che le considerazioni alla stregua delle quali la mancanza di motivazione sulle istanze del contribuente non produrrebbe ripercussioni invalidanti sull'atto *de quo*, potrebbero, tutt'al più, ritenersi credibili nelle sole fattispecie di violazione delle regole partecipative previste per la liquidazione delle dichiarazioni *ex art. 36-bis*, d.P.R. n. 600 del 1973. Ciò presupporrebbe che rispetto a tali fattispecie, sia ravvisabile, in concreto, la sussistenza della condizione di operatività delle regole partecipative in questione (ovvero la sussistenza di “*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*”¹⁰²).

mento che in questi casi « l'apporto del contribuente che abbia presentato chiarimenti e deduzioni dopo aver ricevuto gli avvisi prescritti è molto limitato e si presenta più come rielaborazione ed integrazione della dichiarazione già resa che non come concorso alla determinazione del contenuto di una nuova pretesa erariale, che tragga origine da un presupposto autoritativamente determinato. Di riflesso, il contenuto dispositivo del ruolo con il quale l'amministrazione recupera il dovuto dopo avere disatteso le osservazioni dei cocontribuenti è integralmente determinato dal presupposto dichiarato che le attività condotte dall'amministrazione e dal contribuente ammesso al contraddittorio non fanno che condurre a esatta esplicitazione, senza che tra presupposto e ruolo si inseriscano apprezzabili margini di discrezionalità amministrativa, o anche attività libere, capaci di attenuare il carattere vincolato della funzione che si esprime in tali atti », così, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, *op. cit.*, p. 237. Tuttavia, l'Autore in un successivo contributo (*Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, n. 3/2011, p. 766) sembrerebbe rielaborare l'anzidetta posizione, riconoscendo – diversamente dall'affermazione sopra richiamata — che nel caso di cartella di pagamento « notificata dopo che il contribuente, invitato a chiarimenti di cui all'art. 6, comma 5, L. n. 212/2000, li abbia poi forniti, corredandoli, se del caso, con documentazione di riscontro (...) », « la motivazione non potrebbe limitarsi a fare rinvio puro e semplice all'esito del controllo automatizzato (in tal caso la garanzia del citato art. 6, comma 5, verrebbe nei fatti vanificata), ma dovrebbe recare anche una accurata esposizione delle ragioni che hanno indotto l'amministrazione a disattendere le ragioni del contribuente, dovendo, in mancanza, per la cartella che ne sia priva essere annullata per il combinato disposto degli art. 3 e 21-septies L. n. 241/1990 ».

102. In argomento, è già stata ricordata la più recente giurisprudenza della Corte di cassazione (Cass., sez. trib., sent. 25 maggio 2012, n. 8342; in banca dati *Fisconline*) da cui sembrerebbe doversi desumere che le regole partecipative *ex art. 6, co. 5, l. n. 212 del 2000* — benché tale norma faccia chiaramente riferimento alla “*liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni*” — sarebbero destinate a trovare una scarsa applicazione nei casi di iscrizione a ruolo effettuate ai sensi dell'art. 36-bis, d.P.R. n. 600 del 1973 (ed ai sensi della corrispondente disposizione in materia di iva), poiché rispetto a questa tipologia di iscrizioni a ruolo è difficile ravvisare la sussistenza di “*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*” (così come richiesto dall'art. 6, co. 5, ai fini della sua operatività).

Diversamente, non potrebbero essere riportate le medesime osservazioni, nel diverso caso del controllo formale delle dichiarazioni, *ex art. 36-ter* dello stesso decreto, in cui le questioni controverse possono andare ben oltre una semplice «rielaborazione e integrazione della dichiarazione» (potendo arrivare a fotografare anche una reale, differente riproduzione dei fatti imponibili), e gli elementi conoscitivi del contribuente potrebbero imporre all'Amministrazione finanziaria delle riconsiderazioni (di fatti) più articolate e laboriose di un "elementare" controllo automatizzato.

2.3.2. *La struttura partecipativa di cui all'art. 12, comma 7 dello statuto dei diritti del contribuente*

Il comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212/2000 prevede, come noto, che: «dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni (...) il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste (...). L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza». Detta disposizione reca con sé taluni profili di criticità sia di ordine generale, sia di ordine pratico.

Il primo, più marcato ed importante, attiene al suo impatto. Sono, invero, possibili ermeneutiche quantomai diverse della disposizione, da quella che la intende come fonte dell'obbligo generale di attuazione del contraddittorio amministrativo tributario¹⁰³, a quella che, all'estre-

103. Cfr., G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 158; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. e Prat. trib.*, 2011, I, p. 467 ss e part. p. 467, ove il Chiaro Autore sostiene che la valutazione degli elementi offerti dal privato può migliorare la "qualità dell'attività conoscitiva" con conseguente più solida tenuta del provvedimento in fase contenziosa. Tale conclusione ricollega il principio del contraddittorio a quelli costituzionali di buon andamento e imparzialità, implicando con ciò, la portata generale del primo, applicabile quindi, al di là delle ipotesi espressamente contemplate (sempre G. MARONGIU, *la necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali « tutela » il contribuente*, in *Corr. trib.*, ID., 2010, n. 37, p. 3052 ss). Riguardo alla connessione tra il contraddittorio e l'art. 97 Cost., cfr., senza l'ardita pretesa di completezza nel richiamo bibliografico, R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 371 ss; S. MULEO, *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti-crisi*, op. cit., p. 1080 ss; ID., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 335 ss; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, p. 580 ss; ID., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, particolarmente p. 231 ss; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio*

mo opposto, la definisce come norma settoriale e particolare di un ordinamento che non accoglie il principio nella generalità dei casi¹⁰⁴, passando per quella intermedia che la interpreta quale espressione del principio generale, comunque vigente¹⁰⁵.

Secondo il suo tenore lessicale, la norma, prevedendo il processo verbale di chiusura delle operazioni tipicamente corrispondente all'istruttoria sul campo, sarebbe applicabile alla sola ipotesi di controlli "sul campo". È qui opportuno rilevare che, anche assunta tale prospettiva, la disposizione non distingue, comunque, tra il caso di accesso presso il contribuente ed accesso presso il terzo, prevedendo "in ogni caso" il contraddittorio con il contribuente. Poiché questi è colui nei cui confronti è affiorata la materia imponibile (il contraddittorio è finalizzato alla migliore istruttoria ed alla difesa nei confronti dell'accertamento tributario) ne consegue l'illegittimità della prassi ordinariamente seguita e implicante l'attivazione del contraddittorio nei confronti del (solo) soggetto che subisce l'accesso, ispezione o verifica. Intestatario degli interessi meritevoli di tutela è, difatti, il (potenziale) destinatario dell'avviso di accertamento. Allorché tali soggetti siano molteplici, il contraddittorio andrà attivato nei confronti di tutti. Tutt'al più si potrebbe discutere sulla possibilità di attivare il contraddittorio nei confronti di chi subisce l'accesso, laddove costui sia completamente terzo rispetto alla materia imponibile (ad esempio, un parente del contribuente che si fosse offerto di conservare la contabilità parallela). L'attivazione nei confronti di tale soggetto non risponde invero a una logica tributaria (ma, semmai, alla sola protezione degli interessi coinvolti dall'accesso, domicilio e similari, che è oltretutto

nell'accertamento, op. cit., p. 3570 ss., e con riferimento al diritto amministrativo generale, G. ROHERSSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, p.47 ss. Recentemente, inoltre, la Corte, sul punto, ancorché con una pronuncia strutturata in modo assertivo, ha sottolineato che, sulla base dell'attuale legislazione, non sarebbe identificabile un principio generale del contraddittorio nella formulazione della pretesa fiscale (Cass. 29 dicembre 2010, n. 23316, reperibile in "Banca dati Fisconline", con il commento di A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, Id., n. 5/ 2011, p. 376 ss.).

104. Cass., sez. V civile, (sez. tributaria) 29 dicembre 2010, n. 2631, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

105. Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4687, rinvenibile in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, con nota di G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. Prat. trib.*, n. 4/2012, p. 613 ss.

dubbio che siano efficacemente tutelati dal contraddittorio stesso).

Diversamente, la regola non sembra disciplinare, *prima facie*, il caso in cui l'istruttoria non abbia prodotto accessi presso il contribuente e iniziative "sul campo", ma solo indagini in ufficio (ad esempio, richiesta di dati bancari, invio di questionari e simili¹⁰⁶). Siffatta soluzione lascia piuttosto perplessi, ove se ne deve desumere l'inapplicabilità del contraddittorio¹⁰⁷. A ben vedere, il bisogno di interloquire sull'accertamento sussiste in modo almeno equivalente nel caso di istruttoria in ufficio. Vieppiù, nel caso in cui essa non sia avvenuta presso il contribuente, è anche mancata, di fatto, l'occasione di contatto tra operanti e contribuenti, che ben potrebbe costituire occasione di scambio di informazioni ed esposizione di ragioni difensive¹⁰⁸. Negli anzidetti ultimi casi, l'esigenza di contraddittorio è addirittura irrefragabile. Né pare sostenibile che in caso di verifiche sul campo si tratterebbe di operazioni "più complesse" e, di conseguenza, bisognose di maggiore interlocuzione tra Fisco e contribuente. Se il contraddittorio è un diritto fondamentale dell'ordinamento comunitario¹⁰⁹ (oltre che

106. In caso di inviti a comparire la prassi registra la stesura di un verbale delle eventuali domande e risposte, ma non l'applicazione della procedura di cui all'art. 12, comma 7.

107. Salvi i casi in cui esso è prescritto da norme specifiche, come il comma 3-bis dell'art 10, L. n. 146/1998, per gli studi di settore. Il comma 7 dell'art. 12 Statuto rappresenta in questo senso una sorta di clausola di salvezza generale. Sulla enucleazione di un diritto generale al contraddittorio, autorevolmente: G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/ 2012, nota a Cassazione, sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4687, p. 613 ss, ove l'Autore sottolinea che «[...] è ancora più rilevante porre in evidenza che, della norma ricordata, la giurisprudenza e la dottrina hanno dato una interpretazione e una applicazione che vanno ben al di là della letterale formulazione del precetto perché le norme dello Statuto del contribuente sono legate da un percettibile "fili rosso" ed è, quindi, riduttiva una lettura atomistica dei suoi precetti ».

108. Ancora G. MARONGIU, v. *supra*, p. 619, ove: « Ribadita la centralità del contraddittorio e l'impossibilità di ridurlo ad adempimento meramente formale, la Corte di Cassazione nel tempo, ha fatto giustizia anche della tesi secondo la quale la garanzia prevista dal 7° comma dell'art. 12 si riferirebbe esclusivamente alle verifiche fiscali condotte presso i locali dell'impresa e seguite dal processo verbale di constatazione. Infatti, è "da rilevare che la norma 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" ». Così Cass., sez. trib., 15 marzo 2011, n. 6088, in *Corr. trib.*, *Id.*, 2011, p. 1719, con nota di G. MARONGIU.

109. CGCE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 2, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, *op.cit.*; CGCE, sentenza del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13. Il diritto di difesa, ad avviso

un elemento del giusto procedimento tributario¹¹⁰), due sono i casi: o esso è di generalizzata applicazione (per ogni forma di procedura e accertamento tributario), o sussiste una violazione indiscutibile del diritto comunitario e del diritto costituzionale italiano. Alla luce di quanto riferito, le difese dei contribuenti potranno trovare una interessante via di attacco alla procedura.

La norma dello Statuto in rassegna, pertanto, potrebbe giocare, a tale proposito, un ruolo cruciale e risolutivo se interpretata in modo non formalistico o comunque restrittivo¹¹¹.

Secondo chi non condivide tali argomenti sulla portata generale della norma dello Statuto, la lesione non si verifica allorché, pur non applicandosi la procedura di cui all'art. 12 dello Statuto, sia comunque attuato un contraddittorio equipollente con il contribuente (ad esempio, in tema di accertamenti bancari, sia provocato il contraddittorio di cui all'art. 32, d.P.R. n. 600/1973).

L'altro problema, decisivo, attinente alla norma in discorso e più in generale, ad ogni ipotesi in cui si ritenga sussistente un obbligo legale di attuare il contraddittorio, è se la violazione di tale obbligo comporti o meno la conseguenza della nullità dell'accertamento. La questione si è dal primo momento, mostrata oltremodo controversa e di dubbia risoluzione, di talché è stata sollevata questione di legittimità costituzionale sul punto¹¹², per contrasto con gli artt. 24 e 3 della Costituzione, per il fatto che il comma 7 dell'art. 12 dello Statuto non prevedesse espressamente la sanzione della nullità dell'accertamento emanato prima della scadenza dei sessanta giorni, fuori dai casi di urgenza.

In realtà, la questione dipende dalla rilevanza che si ritenga attribuire al contraddittorio, non essendovi dubbio che la tutela più piena di esso è garantita solo se la sua omissione, oltre a determinare conseguenze disciplinari sui funzionari ed effetti sulla ripartizione delle

della Corte, è un principio fondamentale comunitario, anche nella sua dimensione procedimentale, inteso come diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dalla azione amministrativa di esporre le proprie ragioni; v. anche le precedenti, *CGCE*, sentt. 14 luglio 1972, causa 55/69, *Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione*, in *Raccolta*, p. 887; 29 giugno 1994, causa C-135/92, *Fiskano/Commissione*, *Raccolta*, pp. 1-2885, nonché 13 settembre 2007, cause riunite C-439/05 P e C-454/05 P, *Land Oberösterreich e Austria/Commissione*, in *Raccolta*, pp. 1-7141.

110. Cass., s.u., 18 dicembre 2009, n. 26635, *cit.*, in tema di accertamenti standardizzati.

111. In tal senso, sempre G. MARONGIU, *Diritto al contraddittorio...*, op. cit., p. 619.

112. Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244.

spese giudiziali, sia sanzionata con la nullità¹¹³. E appena il caso di notare che la centralità del contraddittorio non risulta solo dagli argomenti sopra riportati, ma la irrilevanza per il contribuente delle scelte procedimentali del Fisco è affermazione ormai messa in discussione nelle sue stesse fondamenta dalla Corte di Cassazione, come precedentemente anticipato¹¹⁴.

E in questo contesto che si è inserita la Corte costituzionale¹¹⁵. Investita del quesito afferente all'illegittimità costituzionale della mancata previsione della sanzione della nullità per l'avviso di accertamento emesso al termine di un procedimento in cui non sia stato attuato il contraddittorio¹¹⁶ pur espressamente previsto, la Corte ha modo di precisare, peraltro¹¹⁷, che ci sono notevoli e fondati motivi per ritenere che, al contrario di quanto opinato dal giudice *a quo*, tale nullità consegua effettivamente alla violazione del contraddittorio. La Corte osserva, in proposito, che, ai sensi dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973 e, più in generale, degli articoli 7, L. n. 212/2000 (per la materia tributaria nel suo complesso) e 3, L. n. 241/1990 (per i provvedimenti amministrativi in genere), l'accertamento tributario « va motivato ». Nel caso dell'emissione dell'avviso di accertamento prima del termine di 60 giorni dal verbale di chiusura delle operazioni, è la legge stessa a sancire espressamente che occorre una specifica motivazione sulla sussistenza delle ragioni di urgenza, insinuandosi di conseguenza, il fondato sospetto che l'avviso di accertamento sia privo di adeguata motivazione (sullo specifico punto dell'urgenza).

È legittimo domandarsi se queste importanti considerazioni incidentali della Corte possano essere considerate espressive di una tendenza più generale e, quindi, esportate a tutte le ipotesi di espressa previsione di un contraddittorio nel procedimento o, in una versione ancora più ampia, a tutti i procedimenti tributari. Ovvero, se esse

113. Sul tema, v. G. MARONGIU, *op. ult.cit.*, spec. p. 617, ove l'Autore esclude, attraverso limpide argomentazioni, la annoverabilità della norma in esame tra quelle cosiddette precettive e non anche sanzionatorie.

114. Cass., sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 4622, cit.

115. Corte cost. ord. 24 luglio 2009, n. 244.

116. O meglio, non sia stata offerta la possibilità di contraddittorio, attendendo il termine previsto dall'art. 12, comma 7, in rassegna.

117. Oltre a censurare l'erronea individuazione dei parametri costituzionali in norme estranee alla materia del procedimento amministrativo, quali gli artt. 24 e 3 Cost.

si possano applicare alle sole ipotesi di contraddittorio espressamente previsto e di espressa previsione dell'obbligo di motivazione al riguardo.

Non è difficile immaginare che la tesi restrittiva sia stata sostenuta dall'Amministrazione finanziaria e bisogna convenire che, di primo impatto, essa sembra fondata: le considerazioni della Corte sono ancorate alla esistenza di una chiara disposizione che prescrive di *motivare* la deroga al contraddittorio¹¹⁸, con un esplicito riferimento all'obbligo di motivare che manca in altre ipotesi. Una tale impostazione restrittiva peccerebbe, tuttavia, di formalismo e non mancherebbero argomenti in contrario. Al cospetto di specifiche norme di legge che disciplinino obblighi strumentali (anche) all'affidabilità dell'accertamento, quali sono le norme che, di volta in volta, sanciscono il contraddittorio procedimentale, si deve ritenere che il legislatore ritenga necessario l'adempimento oggetto del suo dettato. Vi è di più, sono i principi generali, interni e comunitari sopra menzionati (e non singole norme di dettaglio) a rendere doverosa, in via generale, l'attivazione del contraddittorio.

Tali considerazioni, sino a pochissimo tempo fa, sembravano tendenzialmente avanzate rispetto allo stato dell'arte di giurisprudenza e prassi amministrativa, avendo tracciato, inevitabilmente, le prevedibili coordinate all'interno delle quali è andata muovendosi la tendenza dell'ordinamento¹¹⁹, alla quale le difese dei contribuenti hanno offerto,

118. Invero, va precisato che, letteralmente, la disposizione contempla la possibilità di derogare al termine di 60 giorni strumentale alla attivazione del contraddittorio, non al contraddittorio.

119. In ordine alla regola della correttezza, collaborazione e buona fede, giova ricordare che, ben poteva operare, come canone interpretativo volto a dare una soluzione maggiormente fondata a conclusioni favorevoli al contribuente, là dove manca una precisa soluzione normativa, in special modo — per quel che qui interessa — ancorando una sanzione di nullità dell'atto conclusivo del procedimento, non espressamente prevista dalla legge, a più solide basi. Il caso dell'avviso di accertamento emanato nel mancato rispetto del, più volte citato, art. 12 dello Statuto, che non sanziona testualmente con la nullità l'atto medesimo [Evidenziano la rilevanza del principio di collaborazione e buona fede *ex art. 10, comma 1, dello Statuto* (e dell'analogo principio di cooperazione di cui all'art. 12, comma 7), per suffragare la tesi della nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione delle prescrizioni dell'art 12 (in particolare, dell'appena citato comma 7), G. Tabet, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, n. 12, 2006, p. 1057; M. Peronace, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, *ivi*, p. 1058; C. Lucariello, *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale*

di constatazione, in *II Fisco*, n. 37, 2007, fasc. 1, p. 5479.] si riferisce anche ai comma secondo e quinto del medesimo articolo. Difatti, segnatamente, si tratta delle seguenti fattispecie: a) violazione dell'art 12, comma 2, dello Statuto; prima di tutto, potrebbe assumere rilevanza, con un'interpretazione volta alla massima tutela del contribuente [come quella della Comm. trib. piov. di Torino, 23 settembre 2008, n. 120 (citata in G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, p. 206, nota 81) che « ha annullato la cartella per la omessa indicazione non solo del responsabile del procedimento ma anche della giurisdizione da adire, dell'ufficio cui rivolgersi per informazioni complete, dell'organo del riesame » (in violazione del disposto dell'art. 7, comma 2, dello Statuto)], la mancata informazione — in aperta violazione, oltre che della norma, del dovere di agire correttamente — della facoltà di farsi assistere, durante l'attività di verifica, da un professionista abilitato alla difesa innanzi agli organi della giustizia tributaria (ovviamente, qualora in concreto il contribuente non si sia avvalso dell'assistenza di un difensore). In proposito bisogna considerare, in primo luogo, che tutte le dichiarazioni, a carattere confessorio e a contenuto sfavorevole al contribuente, possono poi essere utilizzate dall'Ufficio finanziario nella confezione dell'atto impositivo; in secondo luogo, con precisazione avente valenza generale (“utilizzabile” anche con riferimento alle altre possibili violazioni dell'art. 12), che l'avviso di accertamento va considerato *sempre* un atto non solo potenzialmente, ma in concreto *dannoso* per il contribuente, in quanto, tra l'altro, atto legittimante la riscossione provvisoria di una frazione del richiesto, per difendersi dal quale il contribuente stesso deve di regola rivolgersi alla difesa di un soggetto abilitato, con tutto quello che ciò comporta in termini di disagi e spese: un suo contenuto anziché un altro (o addirittura la sua mancata emanazione) non possono essere quindi considerati irrilevanti per il (possibile) destinatario. Pertanto, la regola del buon andamento dell'Amministrazione in special modo, impone all'Amministrazione stessa la redazione di atti impositivi rispondenti nella maggior misura possibile al principio della capacità contributiva (del singolo contribuente accertato), e quindi non “sommari” o “arbitrari”. La stessa giurisprudenza di merito ha ritenuto che « l'assenza dell'informazione (...) del diritto del contribuente di essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica e l'oggetto che la riguarda », nonché “della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato” (...) viola l'art. 12, comma 2, della legge n. 212/2000 (...) perché pregiudica i diritti e le garanzie del contribuente, incidendo sulla validità del procedimento amministrativo, quale atto presupposto dell'emanato avviso di accertamento, pregiudicandone, di conseguenza, la legittimità ed efficacia » [Comm. trib. prov. di Milano, 10 maggio 2010, n. 126, in *Riv. giur. trib.*, n. 9, 2010, p. 806 ss., con nota favorevole di E. TUNDO, « *Dialogo Fisco-contribuente* » tra *contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento*; per la rilevanza della violazione dell'art. 12, comma 2, dello Statuto, si veda anche Comm. trib. reg. del Lazio, 5 maggio 2010, n. 191 (in materia di rettifica di classamento di un immobile), in *Corr. trib.*, n. 37, 2010, p. 3056 ss., con nota favorevole di G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali « tutela » il contribuente*, *ivi*, p. 3051 ss., e, in dottrina, A. MARCHESSELLI, *Partecipazione del professionista alle operazioni di verifica e principio del contraddittorio*, in *Riv. giur. trib.*, n. 10, 2008, p. 882, a commento di Cass., 11 giugno 2008, n. 15397, *ivi*, p. 879 ss. b) Violazione dell'art 12, comma 5, dello Statuto. In detto caso, va considerato il mancato rispetto del termine dei trenta [o quindici, nell'ipotesi di imprese in contabilità semplificata o lavoratori autonomi, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 2, del d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (convertito dalla L. 12 luglio 2011, n. 106), che ha modificato il comma 5 dell'art. 12 dello Statuto], giorni di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente [sul punto si veda E. TUNDO, *Solo per i « minimi » valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Con. trib.*, a. 32, 2011,

p. 2569 ss.; Id., *Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente?*, ivi, n. 44, p. 3709 ss., A. DE BENEDETTIS, *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Boll. trib.*, n. 22, 2011, p. 1716 ss.], non sanzionata espressamente dalla legge con la nullità dell'eventuale atto di accertamento emesso dall'Amministrazione. In proposito si è affermato che « se la permanenza supera il limite dei trenta giorni ovvero si estende nei successivi trenta giorni senza che ne ricorrano i presupposti » — e così operando l'Amministrazione finanziaria certamente viola il dovere di comportarsi secondo il principio della correttezza, oltre che in violazione di legge — « l'atto impositivo, che si fonda sulle prove raccolte oltre i termini e quindi irrualmente, va con siderato illegittimo. Il comportamento illegittimo, consistente nella permanenza oltre i termini, incide in maniera diretta ed immediata sul contenuto dell'atto impositivo, che certamente sarebbe stato diverso ove la permanenza fosse stata contenuta entro i limiti previsti dalla legge » [S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 147. Analogamente, con riferimento ad una proroga di ulteriori trenta giorni, non motivata da « casi di particolare complessità dell'indagine » ex art. 12, comma 5, dello Statuto, S. CAPOLUPO, in *Statuto del contribuente. Alcune considerazioni in tema di verifica fiscale*, in *Il Fisco*, n. 37, 2000, p. 11349], e dunque non dovrebbe operare la regola fissata dall'art. 21-octies, comma 2, L. 7 agosto 1990, n. 241, a norma del quale non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, il contenuto dispositivo dello stesso non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato in concreto. Ciò a maggior ragione se con riferimento a quest'ultima norma si ritiene, con la migliore dottrina, che: a) « vi sono atti vincolati quanto all'emanazione che, tuttavia, sono subordinati all'esistenza di presupposti di fatto e di diritto non incontrovertibili, di talché il contenuto dispositivo può essere diverso in relazione ad un differente apprezzamento dei fatti medesimi. Di fronte a questa tipologia di atti, tra i quali possiamo senza dubbio ravvisare l'atto di accertamento del tributo, non crediamo possa invocarsi l'applicazione della norma che stabilisce l'irrilevanza dei vizi del procedimento o della forma » [Così G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 137, il quale conclude affermando che « l'ambito di applicazione della novella » di cui alla L. 11 febbraio 2005, n. 15 (che ha introdotto, nella L. n. 241/1990, l'art. 21-octies), « può circoscriversi a quegli atti, caratterizzati da un "automatismo giuridico", il cui contenuto dispositivo non può essere diverso da quello in concreto adottato. Atti (...) difficilmente rinvenibili in materia tributaria, nonostante la loro natura essenzialmente vincolata » (p. 138 s.); b) anche a voler ammetterne l'applicabilità agli atti impostivi [*I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, a. 6, 2011, p. 1411 s.], questo vale « nella misura in cui la sua applicazione non vanifichi alcuna delle garanzie dotate di copertura statutaria » [G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 226, »; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 1409 s. e 1419; cfr. anche M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione amministrativa*, in *Riv. dir. fin. se. fin.*, 2006, I, p. 358.] Infine, si è pure sostenuto in dottrina che « l'art. 21-octies non può essere invocato per ritenere non annullabili atti basati su irruali acquisizioni probatorie, né atti per i quali si eccipisce una carente istruttoria primaria, né atti privi di motivazione. Si tratta, infatti, di vizi di tipo sostanziale che provocano l'annullamento dell'atto, a prescindere dal fatto che il suo contenuto dispositivo sia palese » [G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti*, *op. cit.*, p. 137]. L'obbligo di comportarsi secondo correttezza può dunque essere "utilizzato" a sostegno della tesi indicata, che risulta opposta a quella accolta

da certa giurisprudenza della Corte di cassazione, che viceversa, considera irrilevante — ai fini dell'annullamento dell'atto di accertamento, rilevando viceversa solo a fini disciplinari e sanzionatori nei confronti dei verificatori — il mancato rispetto degli anzidetti termini di legge [Cfr. Cass., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Boll. trib.*, 2001, p. 1348. Cass., 22 settembre 2011 n. 19338, in *Riv. giur. trib.*, n. 1, 2012, p. 43 ss., con commento di S. GINANNESCHI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori: la norma è irretroattiva, l'atto di accertamento è valido, ma gli elementi acquisiti sono inutilizzabili?*, e in *Corr. trib.*, n. 44, 2011, p. 3711 ss., con commento critico di F. TUNDO, *Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente?*, *ivi*, p. 3705 ss.]. D'altra parte, una verifica fiscale nella sede del contribuente, di durata "eccessiva", con permanenza *sine die* a discrezione degli organi verificatori, certamente si pone in contrasto anche con la regola comportamentale fissata dal comma 1 dell'art. 12 in questione, a mente della quale « tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio » dell'attività del contribuente « si svolgono con modalità tali da arrecare la minima turbativa possibile ». Per concludere sul punto, si può dunque sostenere la tesi dell'invalidità dell'atto di accertamento — nonostante la mancata previsione espressa della nullità *ex art. 12*, comma 5 — ogniqualvolta siano state raccolte prove, fondanti l'avviso stesso, "fuori termine", ovvero sia oltre i trenta (o quindici) giorni in mancanza della proroga (*motivato*) del dirigente dell'ufficio, ovvero oltre i sessanta (o trenta) giorni a seguito di proroga. Naturalmente, se l'atto impositivo si fonda anche su altre prove, viceversa legittimamente acquisite (ovverossia nei termini di legge), considerate "bastevoli" dal giudice tributario, l'atto stesso non potrà essere annullato (o, tutt'al più, potrà essere annullato solo parzialmente) [Quanto detto comporta l'accoglimento della tesi secondo cui l'illegittima acquisizione delle prove nell'istruzione primaria svolta dall'Amministrazione finanziaria travolge necessariamente l'atto che su quelle prove si fonda, in base al principio della ed. "invalidità derivata", o comunque per infondatezza della pretesa impositiva: cfr. Cass., 8 agosto 1990, n. 8062, in *Il Fisco*, 1990, p. 6353;; Comm. trib. centr., 15 gennaio 1996, n. 80, in *Riv. dir. trib.*, n. 6, 1997, II, p. 476 ss., con nota di M. REDI, *Vizi istruttori e invalidità dell'avviso di accertamento*, *ivi*, p. 485 ss.; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 21 ottobre 1997, n. 174, in *Crr. trib.*, 1998, p. 447 s., con nota di S. STUFANO; Comm. trib. reg. di Trieste, 5 novembre 1997, n. 35, in *Rass. trib.*, n. 6, 1998, p. 1683 ss., con nota di V. MASTROIACOVO, *Spunti sui rapporti tra autorizzazione dell'autorità giudiziaria e acquisizione di prove*; Cass., 8 novembre 1997, n. 11036, e Cass., 2 febbraio 1998, n. 1036, in *Riv. dir. trib.*, n. 10, 1998, II, p. 719 ss. (con nota di A. TOPPAN, *Accessi, verifiche e ricerche della Guardia di finanza su autoveicoli e "spontanea" esibizione di documenti utili all'accertamento tributario*), quest'ultima anche in *Riv. giur. trib.*, n. 7, 1998, p. 635 s., con nota di R. FANELLI, *La corretta procedura per i controlli su auto private*; Cass., 27 ottobre 1998, n. 10664, in *Corr. trib.*, 1998, p. 3711 ss., con nota di R. FANELLI; Cass., 27 luglio 1998, n. 7368, in *Riv. giur. trib.*, n. 2, 1999, p. 97 ss., con nota di S. STUFANO, *Tassatività della riserva giurisdizionale in materia di accessi domiciliari*, nonché in *Corr. trib.*, 1998, p. 3487 ss., con nota di FERRAÙ, e in *Rass. trib.*, n. 5, 1998, p. 1382 ss., con nota di G. VANZ, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della "spontanea" collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*; Cass., 27 novembre 1998, n. 12050, in *Boll. trib.*, 1999, p. 829 ss.; Cass., 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Foro it.*, 2001; Cass., 29 novembre 2001, n. 15209, e Cass., 3 dicembre 2001, n. 15230, entrambe in *Corr. trib.*, n. 11, 2002, p. 973 ss., con nota di A. IORIO, nonché in *Rass. trib.*, n. 2, 2002, p. 641 ss., con nota favorevole di R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*; Cass., 1° febbraio 2002, n. 1344, in *I quattro codici della riforma tributaria big*, Cd-rom, Ipsoa; Cass., s.u., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Corr. trib.*, n. 4, 2003, p. 301 ss., con nota favorevole di P. CORSO, *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite*

senza ombra di dubbio, una spinta decisiva, sono state recepite in modo più netto¹²⁰ dalla più recente giurisprudenza di legittimità che

« contro legem », nonché in *Riv. giur. trib.*, n. 2, 2003, p. 138 ss., con nota di A. GRASSOTTI, *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*; Cass., 1° ottobre 2004, n. 19689, in *Boll.trib.*, n. 9,2005, p. 721 ss., con nota di F. ARDITO, *Brevi note a margine dell'accesso domiciliare*, e in *Corr. trib.*, n. 1,2005, p. 53 ss., con nota favorevole di P. CORSO, *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*; Cass., 19 ottobre 2005, n. 20253, *ivi*, n. 1,2006, p. 47 ss., con commento di P. CORSO; Cass., 23 aprile 2007, n. 9568; Cass., 18 gennaio 2012, n. 631, in *II Fisco*, n. 6, 2012, fase. 2, p. 920, *contra*, Cass., 12 febbraio 2010, n. 3388, in *Boll. trib. On-line*, ove si legge che « l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta, secondo la giurisprudenza di questa Corte (cft, Cass. civ. sent. nn. 8344 e 12371/2001 e 4991 del 2003) la inutilizzabilità degli stessi, non sussistendo una specifica previsione in tal senso. Pertanto gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti di cui siano venuti in possesso, salva la verifica della loro attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto degli stessi »; Cass., 31 marzo 2008, n. 8255, in *Boll. trib.*, 2008, p. 955; Cass., 7 febbraio 2007, n. 2676; Cass., 25 novembre 2005, n. 29467; Cass., 1° aprile 2003, n. 4987, in *Corr. trib.*, n. 22,2003, p. 1817 ss., con nota di G. GAMBOGI, *L'inutilizzabilità delle prove nel processo tributario*; Cass., 2 febbraio 2002, n. 1383, e Cass., 17 dicembre 2001, n. 15914, in *Rass. trib.*, n. 2, 2002, p. 648 ss., con nota favorevole, in relazione alla seconda sentenza, di R. LUPI, *Vizi delle indagini*, *op.cit.*; Cass., 6 marzo 2001, n. 3852, Cass., 8 giugno 2001, n. 7791, e Cass., 19 giugno 2001, n. 8344 *op. cit.*, tutte in *II Fisco*, n. 43,2001, p. 13847 ss., con nota critica di P. RUSSO-G. FRANSONI. In dottrina, per tutti, si vedano F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1911 ss., spec. p. 1918, con riferimenti bibliografici *ivi* indicati; L.P. COMOLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, *ivi*, n. 1,1994, p. 66; *Id.*, *Prove penali, « giusto processo » e poteri di acquisizione del giudice tributario*, *ivi*, n. 4,2000, p. 960 ss.; F. TESAURO, *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1999, Agg., m, p. 885; *Id.*, *Processo tributario*, in *Dig. Disc. priv. sez. comm.*, Torino, 2000, Agg., p. 572; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, *ivi*, 1995, XI, p. 201 s.; *Id.*, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, p. 552; A. VIOTTO, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2001, II, p. 53 ss.; M. MARTELLA, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove netta fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, *ivi*, n. 11,2002, p. 1161 ss.; S. SCREPANTI, *La Corte di Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *II Fisco*, n. 4,2002, p. 1060 ss.; S. La Rosa, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4, 2002, II, p. 292 ss., il quale afferma che « vi sono violazioni che incidono sulla validità formale dell'accertamento, altre che comportano soltanto l'inutilizzabilità delle relative risultanze ai fini della prova processuale, ed altre ancora che non dovrebbero produrre neanche tale ultima conseguenza, perché da considerare rilevabili soltanto in pendenza delle indagini medesime, e nel quadro delle immediate forme di tutela che dovrebbero nei loro confronti ammettersi » (p. 303 s.); A. Giovanardi, *Gli accessi*, in V. Uckmar-F. Tundo (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, p. 134 ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, p. 290 ss.

120. All'uopo, giova segnalare, in ordine alle conseguenze dell'omesso contraddittorio: in una versione più radicale, il contraddittorio può ritenersi inderogabile, da un lato, e infungibile, dall'altro, di tal che la sua omissione vizierebbe sempre e comunque l'avviso di

accertamento conseguente [e Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14105, reperibile in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA]. Esistono tuttavia soluzioni meno rigorose. Esse tutelano meno il contribuente, ma, potendo essere fatte proprie da uffici e giurisprudenza, e non presentandosi prive di sostrato argomentativo, devono essere conosciute. Una prima è quella secondo cui si ritiene doveroso un equo temperamento affidato all'Ufficio tributario: esso, valutate le caratteristiche della situazione concreta, può decidere se l'adempimento sia effettivamente necessario, non provvedendovi in caso di valutazione negativa. In questa prospettiva, ben potrebbe l'Ufficio omettere il contraddittorio, ma solo adeguatamente motivando sul perché, nel particolare caso al suo esame, esso non è necessario. In questa linea, si verrebbe a generalizzare, per materia e presupposti (difatti, la deroga non sarebbe giustificata solo dall'urgenza) la previsione del comma 7, dell'art. 12. Altra possibile impostazione, alternativa o cumulativa a quella appena esposta, potrebbe spostare l'attenzione dal dato formale, della attuazione del contraddittorio, e della motivazione nel caso di sua omissione, a quello, sostanziale, della individuazione della concreta lesione delle esigenze difensive patita dal contribuente. In questa prospettiva, determinerebbe nullità dell'accertamento la sola omissione del contraddittorio che il contribuente, *ex post*, dimostri concretamente lesiva delle sue ragioni difensive. Egli cioè non potrebbe ottenere l'annullamento per omesso contraddittorio quale vizio formale, sempre e comunque, ma solo quando dimostri che l'omissione gli abbia impedito di svolgere difese essenziali. La giurisprudenza ha già mostrato apertura rispetto a questa ultima impostazione [Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA]. Essa invero, non è pacifica e in altre decisioni si è ritenuto che il vizio avrebbe una natura procedimentale e formale [Implicitamente: Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14107; Cass., s.u., 19 dicembre 2009, n. 26635, cit, ha ritenuto nullo l'accertamento fondato su studi di settore non preceduto dal contraddittorio, senza richiedere la prova della concreta lesione delle possibilità difensive del contribuente]. Resta da stabilire cosa dovrebbe intendersi, in questo caso, per *difese essenziali*. Che esse siano solo le eccezioni automaticamente vincenti è evidentemente assurdo. Se l'eccezione è automaticamente vincente, essa è suscettibile di determinare l'annullamento dell'accertamento di per sé, senza bisogno di evocare il vizio del contraddittorio. In questa prospettiva, il difetto di contraddittorio finirebbe per non avere rilevanza autonoma sulla validità dell'atto. Va, invece, tenuto in conto il fatto che spesso, sulla base delle indicazioni che il contribuente avrebbe espresso nel contraddittorio, l'attività di accertamento avrebbe potuto prendere un'altra piega, verificando meglio altre circostanze o situazioni. L'impostazione che appare preferibile, volendo seguire tale linea, assume che il vizio sussista tutte le volte in cui gli argomenti espressi *ex post* avrebbero significativamente mutato il quadro aprendo scenari altrimenti non considerati. Quando, sostanzialmente, l'omesso contraddittorio abbia determinato un'istruttoria non diligente da parte dell'Ufficio. Si tratta di valutazione non semplice, da svolgersi caso per caso, tenuto conto di tutti i dati del contesto. Dette soluzioni intermedie in effetti, rappresentano un ipotetico punto di equilibrio tra le posizioni più garantiste e quelle più "insensibili" della giurisprudenza, come sopra già riferito. Se la giurisprudenza appare eccessivamente disattenta ai profili di garanzia delle posizioni del contribuente e di accuratezza della attività amministrativa, la seconda potrebbe ritenersi (specie dall'Amministrazione) peccare di rigidità nel senso opposto. Potrebbero, infatti, individuarsi degli equipollenti al contraddittorio, come strumento di adeguamento alla realtà del singolo contribuente e, quindi, questo non essere ritenuto necessario sempre e comunque. Ad esempio, nel caso in cui l'Ufficio avesse fatto precedere alla applicazione degli studi di settore una verifica generale, analitica e attenta della sede, della contabilità e della attività del contribuente, oppure controlli bancari, ovvero

è andata attestandosi su posizioni più garantiste¹²¹ rispetto a quelle più risalenti della stessa, di certo meno "sensibili"¹²².

E ancora, da ultimo, torna utile considerare che le osservazioni del contribuente rese nel rispetto del termine indicato a mente del comma 7 dell'art. 12, potrebbero indurre l'Ufficio a non emanare l'avviso, o ad emanarne uno di diverso contenuto, per cui non opera la norma di "salvaguardia" dell'atto amministrativo di cui all'art. 21-octies, comma 2, L. 7 agosto 1990, n. 241¹²³. In proposito si è affer-

una verifica dei dati rilevanti per il redditometro, si potrebbe forse ritenere che uno sforzo adeguato di individualizzazione dell'accertamento sarebbe stato fatto. In tali casi si potrebbe inserire, con lo scopo di garanzia, proprio l'obbligo di motivazione indicato dalla Corte costituzionale nella sentenza di cui sopra. Indubbiamente, ogni soluzione intermedia sacrifica il contraddittorio come adempimento formale e lo assume comunque funzionalizzato, dal lato del contribuente, all'obiettivo, materiale, di un accertamento giusto, dando una lettura sostanziale del diritto di difesa. Per altro verso, tali tesi mediane consentirebbero comunque di superare l'originaria impostazione del procedimento di accertamento come preparazione del giudizio, dell'avviso di accertamento come mera *provocatio ad opponendum* e della fase giurisdizionale come unica fase in cui il contribuente gode di garanzie difensive, senza tuttavia imporre aggravati procedimentali sproporzionati e, spesso inopportuni sul piano economico. Per ulteriori approfondimenti v. A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, p. 497 ss.

121. Cass., 18 dicembre 2009, n. 26635, *cit.*, in tema di parametri e studi di settore. La posizione più garantistica assume che il contraddittorio sia comunque un adempimento formale indefettibile e Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14105 e, quelle recentissime: Cassazione, s.u., 29 luglio 2013, n. 18184; Cassazione Sezione V civile, 5 febbraio 2014, n. 2594; Cassazione, Sezione V civile, 7 marzo 2014, n. 5373; Cassazione, Ordinanza 23 aprile 2014, n. 9176, tutte *cit.*

122. Quelle, ad es., assunte in tema di effetti del mancato contraddittorio in sede di accertamenti bancari.

123. Per riferimenti in merito a tale problematica *infra multis*, sentenza della Corte di Giustizia Europea, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3, 2009, p. 203 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, *op. cit.*, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*; G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, p. 137, *op. cit.*; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, *op. cit.*, p. 226; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, pp. 1409 s. e 1419; cfr. anche M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione amministrativa*, in *Riv. dir. fin. se. fin.*, 2006, I, p. 358; molto efficacemente sul tema e, per un inquadramento generale anche sul rapporto tra procedimento amministrativo e procedimento tributario e conseguenti implicazioni nonché possibili soluzioni, si vedano L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, p. 215 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, *ivi*, p. 229 e ampie e imprescindibili indicazioni bibliografiche *ivi* contenute; A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello*

mato in dottrina — con riferimento alla fattispecie in esame (e ad altre ipotesi di violazione del contraddittorio procedimentale, non sanzionate espressamente dalla legge con l'invalidità dell'atto impositivo) — che l'esigenza di collegare ai principi di legalità e di imparzialità amministrativa la partecipazione del contribuente al procedimento di imposizione (mediante l'attuazione del contraddittorio), induce a ritenere che in ogni caso di violazione del contraddittorio « l'atto finale dovrà ritenersi nullo, senza che per tale effetto sia necessario eseguire la prova di resistenza prescritta dall'art. 21-*octies*, comma 2 »; in quanto « la violazione delle regole del contraddittorio non è suscettibile di depotenziamento secondo le indicazioni del citato art. 21-*octies*, L. n. 241/1990 »¹²⁴. Pertanto, la violazione di norme di garanzia poste dallo Statuto non potrà mai degradare a semplice vizio procedimentale o formale, “sanabile” *ex* art. 21-*octies*, comma 2, in parola.

In ordine alla questione della effettiva attuazione del contraddittorio, nel caso in cui lo stesso sia stato intavolato dall'Ufficio ma non utilizzato dal contribuente, ebbene, l'immobilismo di quest'ultimo può determinare le sole preclusioni previste dalla legge (ad esempio, art. 32, ultimi due comma, d.P.R. n. 600/1973) o gli effetti in ordine alla ripartizione delle spese processuali.

Anche nell'ipotesi di concretizzazione del contraddittorio si profilano degli aspetti, comunque, delicati e meritevoli di attenzione che rappresentano i due distinti corollari della necessità e della effettività del contraddittorio: il primo, è stabilire se lo spazio proposto al contribuente sia stato sufficiente, mentre il secondo, è definire quali siano gli oneri dell'Ufficio che ritenga non accogliere le osservazioni e argomentazioni oppostegli. Un primo elemento appare, forse, chiaro: se nel contraddittorio gli obblighi della parte pubblica si esaurissero con il consentire un formale e limitato diritto di parola, si tratterebbe di una garanzia apparente; il Fisco disporrebbe non di discrezionalità ma di mero arbitrio di valutazione.

Tale osservazione trova piena consonanza con il principio comunitario del diritto a una tutela effettiva¹²⁵ che può costituire un apprezza-

Statuto e la illegittimità dell'accertamento, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, p. 497 ss.

124. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, *op. cit.*, p. 231 ss.

125. Il principio rinviene la sua origine e trova tradizionale campo di applicazione nell'ambito dei ricorsi giurisdizionali (CGUE, sent 15 aprile 2008, causa C-268/06, *Impact*,

bile parametro ai fini della soluzione del problema, anche sul piano interno, non tanto e non solo in forza della sua diretta applicazione, quanto per la intrinseca credibilità dello schema che rappresenta. Ci si può, dunque, soffermare sulla giurisprudenza in tema di difesa, in relazione al procedimento amministrativo, elaborata in quella sede¹²⁶. Condizione principale è che in gioco non vi sia il solo interesse del contribuente, ma anche l'interesse dello Stato ad un efficiente introito di tributi. Siffatte posizioni, necessariamente, dovranno equamente essere contemperate.

In tale contesto, un primo elemento concerne l'adeguatezza dello spazio consentito ai fini dello svolgimento del contraddittorio. Il tenore ottimale di esso dipende: dalla pregnanza che le decisioni da adottare rivestono per gli interessati (di modo che, maggiore è l'entità della potenziale lesione, per qualità degli interessi o entità del loro pregiudizio, maggiore sarà lo spazio riconosciuto alla difesa); dalla laboriosità della fattispecie concreta, dei procedimenti e della legislazione da applicare (di modo che, a maggiore complessità di norme o procedure, dovrà corrispondere maggior ampiezza delle possibilità difensive); dal numero di soggetti che possono essere coinvolti (maggiore il numero, più ampio lo spazio difensivo); dagli altri interessi pubblici o privati che devono essere soppesati.

Riguardo al caso concreto, l'estensione dei termini e delle modalità di difesa è una incertezza che dipende dalla difficoltà o meno delle operazioni di cui trattasi, dalla distanza, dalla qualità e dalla frequenza dei rapporti intrattenuti con l'Amministrazione (di modo che ad operazioni più complesse, a maggiori distanze e difficoltà di comunicazione, a minore consuetudine nei rapporti, deve corrispondere maggiore spazio difensivo). Vanno, ancora, debitamente considerate le dimensioni dell'impresa o soggetto contribuente (come fattore indicativo della qualità e complessità della sua organizzazione e specializzazione dei suoi apparati: entro certi limiti, a maggiori dimensioni, può corrispondere maggiore agio di svolgere le difese, ancorché non sia ammissibile escludere che, di fatto, in determinate fattispecie, a maggiori dimensioni corrisponda, al contrario, maggiore difficoltà).

Race pp. 1-2483, punto 46, e giurisprudenza *ivi* citata) ma si è via via esteso anche alla fase amministrativa (CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*).

126. CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*.

Da ultimo, vanno verificate anche le circostanze alla luce delle quali si è dipanato il controllo ed il procedimento tributario in genere: nel caso di operazioni prolungate svoltesi presso la sede del contribuente, è ammissibile pensare che egli avesse già avuto buone opportunità di conoscere le ragioni delle iniziative subite e interloquire con gli operanti. È significativo riscontrare che, secondo la giurisprudenza comunitaria, il fatto che il controllo tributario si sia svolto “sul campo” e nella sfera del contribuente (ad esempio mediante una verifica nei suoi locali) non esclude la doverosità del contraddittorio¹²⁷. In realtà, per un verso, la presenza fisica del contribuente costituisce, di fatto, una occasione di confronto, ma, per altro verso, nella prospettiva della salvaguardia dei principi, la formalizzazione di una fase di contraddittorio appare indispensabile ai fini dell'appagamento delle pretese difensive. Lo svolgimento di operazioni sul campo, in mancanza di un segmento di contraddittorio, documentato e formale, ha, in definitiva, un rilievo più circoscritto: non soddisfa *ex se* il diritto della difesa, ma può di certo arginare lo *spatium* procedimentale utile ai fini della sua esplicazione, potendosi ritenere che, almeno parzialmente, il contribuente possa aver tratto notizie circa la sua posizione dal fatto di assistere correttamente alle fasi della ispezione.

L'operatività effettiva del contraddittorio va poi considerata anche sotto l'aspetto del diritto ad un esame effettivo delle proprie doglianze. Detto profilo si presta ad essere esaminato, *in primis*, dal punto di vista estrinseco e materiale, in termini di adeguatezza del tempo speso dagli Uffici ai fini dell'esame delle osservazioni. All'uopo, la regola sembra dover essere relativa: le norme devono prevedere (e la prassi deve rispettare) termini che risultino congrui rispetto a una seria considerazione delle ragioni prospettate. Funzionale all'anzidetta congruità è, sul piano legislativo, la previsione di termini non troppo brevi in assoluto (come potrebbe essere la previsione di un termine unico di 24 ore, qualunque sia la questione da esaminare) ed il riconoscimento di una determinata elasticità operativa. Sul versante della prassi amministrativa, la congruità dei tempi realmente rivolti all'esame delle questioni dipende, dall'indice di complessità delle antitetiche argomentazioni, Per lo più, ove le argomentazioni opposte dovessero

127. E in ciò la sua giurisprudenza si differenzia da quella di Cass., s.u., 18 dicembre 2009, n. 26635, cit., che lo ritiene necessario solo negli accertamenti fondati su dati *standard*.

collocarsi sul piano della complessità, novità e probabile pertinenza, tanto maggiore dovrà, allora, essere lo *spatium deliberandi*.

Il secondo aspetto, quanto mai rimarchevole, riguarda il controllo della motivazione dell'atto tributario e il suo possibile vizio di omessa considerazione degli elementi emersi dal contraddittorio. Il problema dell'obbligo di motivazione dell'Ufficio tributario su detti dati è ripetutamente emerso in tema di accertamenti fondati su studi di settore¹²⁸ ma incarna un problema generale. La mancata valorizzazione degli elementi offerti dal contribuente comporterebbe l'illegittimo sacrificio dei valori del diritto alla difesa in sede procedimentale e di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione.

Ne discende, in sostanza, che provvedimenti tributari che, per i ristretti tempi di emissione¹²⁹ o a causa della tecnica motivazionale, non sembrano aver dato conto, sia pure indirettamente, degli elementi presentati dal contribuente sarebbero, di per sé, viziati da nullità. Tuttavia, ciò non significa che l'Ufficio abbia l'onere di un serrato, nonché, articolato contrasto di tutte le eccezioni del contribuente, financo le più bizzarre e sfiancanti, piuttosto dovrà costruire una motivazione che attesti che le ragioni e le circostanze allegates dal contribuente sono state: prese in considerazione, adeguatamente valutate e ragionevolmente superate. Nella stesura logicamente strutturata della motivazione può ben accadere, quindi, che il superamento di tali eccezioni non collimi con una serie dettagliata di obiezioni manifestate, ma emerga dalla organicità del ragionamento. Il problema pare debba risolversi nel medesimo modo in cui, nell'ambito giurisdizionale, viene risolto il problema della motivazione della sentenza, rispetto alle argomentazioni ed eccezioni delle parti. Il metodo è quello della comparazione tra la trama della motivazione e le allegazioni di cui si dibatte. La motivazione è bastevole — ove anche gli argomenti non direttamente richiamati possano ritenersi confutati implicitamente attraverso il ragionamento che viene svolto nella motivazione — se, in buona sostanza, la motivazione, nonostante la mancanza di una

128. Ne discutono sia la giurisprudenza (Cassazione, sez. V civ., 28 luglio 2006, n. 17229, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.) sia la prassi amministrativa (si veda ad esempio la *Guida agli Studi di Settore* al punto 18, reperibile *online* sul sito www.finanze.it).

129. Come si vedrà più dettagliatamente avanti, il tema della rilevanza del termine che ai sensi dall'art. 12, co.7, Statuto, deve intercorrere, in caso di verifica, prima della emissione dell'avviso di accertamento.

espressa contestazione degli esiti del contraddittorio, sia un « discorso giustificatorio, non soltanto accessibile a tutti ma potenzialmente da tutti condivisibile »¹³⁰. Anche in tale ipotesi non è possibile immaginare regole rigide, se non le uniche possibili, quali quelle della coerenza e della condivisibilità.¹³¹

2.3.3. La struttura partecipativa di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: ulteriori contorni problematici

La fisionomica che racchiude in sé le policrome forme di partecipazione del contribuente (ai fini del contraddittorio) — di cui alcune

130. F. MAZZARELLA, *Analisi del giudizio civile di Cassazione*, Padova 1983, p. 59.

131. Per ampi approfondimenti sull'obbligo di un'adeguata valutazione delle osservazioni del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, cfr. F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso « ante tempus »: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, n. 36/2013, p. 2825 nonché pp. 2830, 2831 e 2833 ove l'Autore limpidamente precisa: « L'invalidità dell'avviso di accertamento, insomma, non è intrinseca ad esso (come capita, ad esempio, per la mancata indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle, dice espressamente la Corte), ma — circostanza assai più grave — deriva dal vizio del recedimento che ha condotto all'atto impositivo. Non è una sfumatura. Vuol dire che la violazione delle regole del procedimento può prevalere sull'apparente regolarità formale dell'atto. Tale conclusione, peraltro, deve essere opportunamente ponderata alla luce delle conclusioni cui la Corte giunge con riferimento al potenziale vizio motivazionale (questo sì proprio dell'atto) [...] » « [...] La prospettiva complessivamente offerta dalla Corte, se da un lato valorizza i prifili di invalidità del procedimento, d'altro canto parebbe esprimere una tendenza volta alla salvaguardia degli atti conclusivi di esso. Forse per un "eccesso di zelo", forse per offrire un'ancora di salvezza agli enti impositori. Ne risulta un effetto di "strabismo" della pronuncia, La salvezza dell'atto impositivo non motivato sulle ragioni di urgenza, oltre che apparire contraddittoria rispetto all'altisonante enunciazione della fase preparatoria/ istruttoria si risolve in ultima analisi in una compressione delle prerogative di difesa del contribuente il quale (ove si seguissero le argomentazioni della Corte) si troverebbe costretto a difendersi in contenzioso rispetto ad un atto il quale, pur carente di motivazione su un elemento così decisivo, dovrebbe essere ritenuto comunque legittimo. » e ancora « [...] La questione della illegittimità dell'atto di accertamento non può essere posta in termini di difetto di motivazione dello stesso in relazione alle condizioni di urgenza che ne hanno determinato l'emissione *ante tempus* perché il problema è, appunto, più a monte, è investe la regolarità del procedimento. L'eventuale carenza di motivazione (che pure non è irrilevante ai fini della legittimità dell'atto) determina in ipotesi un vizio ulteriore (dell'atto in sé), ma logicamente successivo a quello principale dell'*iter* che ha condotto alla sua formazione. ». Infine « [...] *rebus sic stantibus*, appare evidente che alla mancanza di un'adeguata valutazione delle osservazioni e richieste del contribuente non possa che conseguire l'illegittimità del provvedimento di accertamento. Ne deriva che, sia l'omessa pronuncia sulle prospettazioni del contribuente, sia la reiezione di queste ultime con clausole di mero stile non possono che comportare la nullità degli atti accertativi emanati ».

sono quelle sopra tratteggiate — ne comprende altre e diverse, in cui il legislatore ha imposto all'Ufficio l'obbligo di attivazione del contraddittorio con il contribuente nel corso della fase istruttoria dell'attività accertativa, senza, tuttavia, prevedere espressamente che il mancato rispetto di questo obbligo produca effetti invalidanti sugli atti impositivi.

Pertanto, nell'alveo di detti istituti partecipativi vanno ricondotti: *a*) l'istituto partecipativo previsto dall'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente; *b*) il contraddittorio previsto nell'ambito degli accertamenti fondati sulle risultanze degli studi di settore; *c*) l'istituto partecipativo previsto dalla nuova disciplina dell'accertamento sintetico (*ex art. 38, commi 4 e ss., d.P.R. n. 600 del 1973*)¹³². Il primo sarà oggetto dell'analisi che immediatamente seguirà, mentre degli altri due si dirà del successivo paragrafo.

Ebbene, nel corso della presente trattazione ci si è già riferiti all'ipo-

132. Differente rispetto agli anzidetti casi di contraddittorio preventivo (che precede l'emissione dell'atto impositivo) è la fattispecie di contraddittorio destinato ad instaurarsi successivamente alla emissione dell'atto impositivo, a seguito dell'attivazione della procedura di accertamento con adesione ai sensi della l. n. 218 del 1997. In tali occasioni, il contraddittorio tra Ufficio e contribuente si sostanzia in una fase in cui è già stata formalmente formulata una pretesa impositiva nei confronti di quest'ultimo. Ciò nondimeno, pur trattandosi di una fattispecie partecipativa che esula da quelle in questa sede scrutinate, è possibile sostenere che anche questa forma di contraddittorio "successivo" possa incidere sulla validità dell'atto impositivo (ancorché già esistente) in termini di difetto di motivazione. In altre parole, si ritiene condivisibile quanto osservato sul punto in dottrina, secondo cui « qualunque elemento di fatto o di diritto relativo al presupposto segnalato dal contribuente e che non sia stato già precedentemente vagliato dall'ufficio, ha rilievo ai fini dell'imposizione, e deve essere valutato. (...) Perciò, se il contraddittorio si tiene prima della notifica dell'avviso di accertamento, l'amministrazione deve considerarsi tenuta a esplicitare nella motivazione dell'atto le ragioni per le quali abbia ritenuto di disattendere le osservazioni del contribuente. Se, invece, si tiene dopo, l'onere della motivazione andrà adempiuto nell'atto in cui viene formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo, in quanto parte integrante della motivazione dell'accertamento già emanato, dalla cui congiunta valutazione il giudice potrà quindi convincersi dell'effettiva attuazione del contraddittorio » [Cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, op. cit., p.93 — 94]. Dunque, qualora l'Ufficio non motivasse in modo adeguato, nel verbale di contraddittorio, le ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere le osservazioni formulate dal contribuente in sede di accertamento con adesione, questa circostanza dovrebbe comportare l'annullabilità dell'atto impositivo per difetto di motivazione, poiché il predetto verbale di contraddittorio, con cui è stato formalizzato l'esito negativo della procedura di adesione, diviene parte integrante (o completamento) dell'atto impositivo; a tal riguardo varrebbero, quindi, tutte le considerazioni in precedenza svolte in merito agli effetti invalidanti del vizio di motivazione.

tesi di contraddittorio in guisa dell'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente; più specificamente, si è detto del più moderno *trend* interpretativo teso ad un allargamento dell'ambito applicativo, quasi da "decretarne" una portata generale che andrebbe ben al di là del riconoscimento della partecipazione del contribuente alle sole attività accertative che utilizzano elementi conoscitivi acquisiti mediante verifiche svolte "presso il contribuente"¹³³.

Ma la morfologia di questo istituto partecipativo non si esaurisce nella incertezza della delimitazione del suo ambito applicativo. Verosimilmente, un ulteriore fattore dai contorni indefiniti e che, di certo, non contribuisce a far luce sull'istituto in questione, è senza ombra di dubbio raffigurato dalla mancanza dell'accompagnamento alla previsione normativa dell'obbligo di attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio, della espressa previsione delle conseguenze invalidanti sugli atti impositivi derivanti dall'inosservanza di tale obbligo, non essendo, peraltro, nemmeno espressamente previsto che l'accertamento debba essere motivato (anche) in relazione alle controdeduzioni presentate dal contribuente.

Più in dettaglio, il precetto statuisce che "*nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente*", dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo "*il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*". Inoltre, al fine di assicurare l'effettività della partecipazione del contribuente alla fase istruttoria dell'attività accertativa¹³⁴, è previsto che "*l'avviso di accertamento non*

133. Per una panoramica sulla più recente giurisprudenza di legittimità, dapprima uniforme ma in prosieguo nuovamente ondivaga, sul tema della estensibilità della nullità anche ai provvedimenti accertativi emessi successivamente a verifiche svolte "a tavolino" e non in "*in loco*", si richiama la nota 56, Il cap., del presente lavoro.

134. Invero, come già rilevato, si tratta di un istituto partecipativo che si inserisce nell'ambito dell'attività di accertamento (propriamente intesa) e non già nell'ambito della ("prodromica") attività conoscitiva e di controllo, oramai conclusa. In tal senso è stato osservato in dottrina che "il momento in cui tale confronto è collocato è un elemento inequivoco (a favore della natura di partecipazione in senso proprio): si tratta di una fase in cui l'Ufficio procedente ha già acquisito la totalità delle conoscenze, in quanto ha chiuso il verbale delle operazioni di verifica. L'intervento del contribuente è quindi finalizzato non al reperimento di materiale istruttorio, ma all'acquisizione di elementi che sconfessino in tutto o in parte quanto ricostruito dagli organi accertatori durante la verifica; lo scopo è una migliore ricostruzione dei fatti". In questi termini cfr. R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, *op.cit.*, p. 688 — 689. Occorre, al riguardo, riportare

può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Il precetto in parola impone, pertanto, all'Autorità fiscale l'obbligo di porre il contribuente nelle condizioni di poter partecipare alla fase istruttoria del procedimento di accertamento, e lo fa prevedendo, da un lato, che l'esito delle attività di indagine (recante l'indicazione delle violazioni tributarie constatate dagli organi di controllo) sia portato a conoscenza del contribuente, e, dall'altro, prevedendo un lasso temporale di sessanta giorni prima del quale l'Ufficio impositore non può concludere il procedimento di accertamento con l'emissione del provvedimento finale di imposizione. Secondo queste modalità il contribuente viene posto nelle condizioni di poter intervenire nella fase istruttoria di tale procedimento, apportando ulteriori e nuovi dati significativi, utilizzabili all'interno del percorso valutativo che l'Ufficio deve seguire per poter pervenire alla determinazione autoritativa della giusta imposta dovuta.

Ma, come accennato, la menzionata norma prescrive anche che “*in*

nuovamente quanto precisato dai giudici di legittimità con la sentenza Cass., VI Sez. Civ. — T, 13 giugno 2014, n. 13588, già citato in nota 116 del testo, «[...] Come infatti questa Corte ha avuto già modo di chiarire con la citata sentenza 7598/14, la particolare garanzia del contraddittorio procedimentale costituita dall'imposizione di un termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, è limitata all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi di verifica una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza. Con l'accesso *in loco*, infatti, è l'Amministrazione, in base ai propri poteri d'impulso, a ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate e da ciò deriva una specifica esigenza (che non sorge quando l'emanazione dell'atto impositivo deriva dall'esame di atti già in possesso dell'Amministrazione, o a questa forniti dal contribuente, e da questa esaminati nella propria sede) di dare spazio al contraddittorio, al fine di correggere, adeguare e chiarire gli elementi in tal modo raccolti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione. Contrariamente a quanto sostenuto dal giudice di merito a dalla difesa del contro ricorrente, dunque, le ipotesi del controllo eseguito presso la sede del contribuente e del controllo c.d. a tavolino non possono essere assimilate. Nella prima ipotesi l'espansione della tutela del contraddittorio procedimentale è massima, in quanto tale, tende a bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione derivante dall'assoggettamento del primo ai poteri ispettivi della seconda; cosicché, come pure questa Corte non ha mancato di precisare con la sentenza n. 20770/13, poi ripresa dalla sentenza 2593/14, il termine dilatorio in questione si applica in tutti i casi di accesso presso i locali del contribuente, pur quando il relativo processo verbale non contenga rilievi o addebiti (dovendo infatti, ai sensi dell'articolo 52, sesto comma, d.P.R. 633/72, richiamato dall'art. 33 d.P.R. n. 600/73, redigersi processo verbale anche degli accessi che si risolvano in una mera acquisizione di dati, elementi e notizie)». Un freno, dunque, rispetto alle posizioni assunte precedentemente sull'argomento.

casi di particolare e motivata urgenza” l’Ufficio può emettere l’avviso di accertamento anche prima che sia decorso il predetto termine di sessanta giorni. In altre parole, ricorrendo dette ragioni di “urgenza”, ossia ricorrendo « oggettivi impedimenti, non prevedibili ed eccezionali, che rendano impossibile, pericoloso o inutile procedere a porre in atto la partecipazione al procedimento del contribuente », quest’ultima non è più garantita, potendo essere giustificatamente compressa in nome del buon andamento dell’azione amministrativa¹³⁵. Orbene,

135. In tale direzione, si veda R. MICELI, *op. ult. cit.*, p. 692 — 693. L’Autore osserva che « l’urgenza deve, quindi, attenersi alla situazione concreta ed essere vagliata, non astrattamente ma, in relazione agli elementi del caso. L’urgenza non può dipendere dal tipo di provvedimento posto in essere, né tantomeno da circostanze imputabili al comportamento della Pubblica Amministrazione, dalle quali sia derivata la necessità di adottare il provvedimento tempestivamente, in quanto fattispecie non eccezionali e, comunque, prevedibili. Non si può, conseguentemente, in alcun modo ravvisare una situazione di urgenza nelle questioni attinenti all’organizzazione degli uffici o alla decorrenza dei termini previsti dalla legge per il concreto esercizio di un potere amministrativo. In ambito tributario, la situazione imprevedibile ed eccezionale deve riguardare la concreta acquisizione del *quantum* in corso di accertamento e quindi il buon esito dell’intero procedimento impositivo. (...) Si deve trattare di ipotesi in cui, evidentemente, un miglior esercizio della funzione amministrativa impone di evitare la partecipazione, in quanto favorire la stessa significherebbe vanificare il buon esito del procedimento impositivo. Naturalmente, come già stabilito in alcune pronunce della giurisprudenza di merito, l’urgenza non ricorre nelle ipotesi in cui il rispetto del procedimento di cui all’art. 12, comma 7, determinerebbe l’inutile decorso dei termini per esercitare il potere di accertamento: tale circostanza non denota, assolutamente, eccezionalità ed imprevedibilità ». Nell’ambito della giurisprudenza di merito, appare prevalente l’opinione secondo cui la scadenza dei termini di decadenza non legittima la violazione della norma in esame; in tal senso, tra le altre, v. Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 19 dicembre 2013, n. 218; Comm. trib. reg. Toscana, 17 maggio 2012, n. 78; Comm. trib. reg. Piemonte, 25 gennaio 2012, n. 13, in *GT — Riv. giur. trib.* n. 4/2012, p. 321 ss., con commento di F. TUNDO; Comm. trib. reg. Lombardia, 19 gennaio 2001, n. 1; Comm. trib. prov. di Bari, 12 gennaio 2001, n. 20; Comm. trib. prov. di Milano, 10 maggio 2010, n. 126, in *GT — Riv. giur. trib.* n. 9/2010, p. 806 ss., con commento di F. TUNDO; Comm. trib. prov. di Modena, 14 dicembre 2006, n. 223; Comm. trib. prov. di Genova, 23 febbraio 2006, n. 15, in *GT — Riv. giur. trib.* n. 9/2006, p. 797 ss., con commento di R. DOMINICI; Comm. trib. prov. di Cosenza, 5 gennaio 2006, n. 158; Comm. trib. prov. di Treviso, 9 marzo 2005, n. 14 e 28 febbraio 2005, n. 7, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1056, entrambe commentate da G. TABET, “*Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*”, Comm. trib. prov. di Brescia, 7 marzo 2002, n. 12/09, in *GT — Riv. giur. trib.* n. 1/2003, p. 93. Sull’argomento, si è pronunciata, inoltre, la Commissione tributaria provinciale di Bologna, con la sentenza 28 marzo 2012, n. 34, ove si legge che il decorso dei termini di decadenza può costituire una legittima causa di deroga, non tanto in senso oggettivo, quanto in un contesto specifico. Così il sacrificio del diritto di difesa del contribuente può essere imposto solo al verificarsi di speciali situazioni, da indicare nelle motivazioni dell’avviso, nelle quali la necessità di eseguire controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce

la circostanza che non sia stata *expressis verbis* prevista alcuna conseguenza invalidante derivante dalla violazione dell'anzidetto obbligo, nonostante i pacifici orientamenti della dottrina¹³⁶, ha prodotto, ancor più in tempi risalenti, molta indecisione sulla vera rilevanza di tale

da ragioni intervenute, non imputabili ad un'errata pianificazione dell'attività di verifica o ad un'insufficiente conduzione dell'azione di verifica stessa. Tuttavia, in senso contrario si veda Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11944, (in *banca dati Big-online*) in cui si afferma che « nel caso in esame, l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta in *re ipsa* dal fatto che era in scadenza (...) », in senso conforme anche Cass., 11 settembre 2013, n. 20769 (in *banca dati Big-online*); Ma, recentemente, Cass., Sez. trib., 12 febbraio 2014, (23 aprile 2013), n. 3142, in *Corr. trib.*, Id., 13/2014, p.994, con commento di F. TUNDO, *La decadenza dal potere impositivo non giustifica l'accertamento "ante tempus"*, op. cit., p. 987 ss. Laddove l'Autore sottolinea « I casi di particolare e motivata urgenza costituiscono un'eccezionale deroga alla regola generalissima stabilita nella prima parte della disposizione. Si è ritenuto che essi configurano una sorta di sanatoria del vizio di cui è affetto l'atto di accertamento emanato prima del termine fissato dallo Statuto. Tuttavia, non ogni urgenza è idonea a restituire il potere sospeso: non è un caso che essa debba essere quella "particolare e motivata", propria cioè di una situazione specifica che deve essere portata all'esterno e — ad avviso di chi scrive — inserita nell'atto, per consentirne il controllo. Deve trattarsi, in altri termini, di circostanze di assoluta eccezionalità ed imprevedibilità che abbiano carattere di oggettività e che, quindi, non siano rimesse a comportamenti e/o esigenze del soggetto preposto all'esercizio dei poteri istruttori. Recentemente la Corte di cassazione ha proprio evidenziato come il requisito dell'urgenza deve essere legato a una "particolare specificità del caso accertato", richiedendo uno specifico riferimento agli elementi di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto. In tale contesto, il decorso del termine decadenziale per la notifica dell'accertamento non può assurgere a causa di particolare e motivata urgenza: la mancanza di organizzazione dell'Ufficio non può tradursi in un pregiudizio per il contribuente. La Corte, nella sentenza in commento, aderisce a tale ricostruzione mostrandosi più attenta alle esigenze di tutela del contribuente rispetto agli interventi precedenti, nonché più vicina alle conclusioni della giurisprudenza di merito ». In ogni caso, esempi di particolare e motivata urgenza sono stati rinvenuti nel comportamento fraudolento del contribuente accertato, nel rischio di insolvenza dello stesso ovvero in occasione di eventi naturali assolutamente imprevedibili. Tuttavia, ciò che va rimarcato, è che il dato lessicale della norma deve essere interpretato in senso più che restrittivo, così da scongiurare che l'interlocuzione con il contribuente interessato venga sistematicamente mortificata da non meglio definite ragioni di urgenza.

136. Si veda R. MICELI, *op. ult. cit.*, p. 693 ss., secondo cui « l'emissione di un atto senza il rispetto della procedura di cui all'art. 12, comma 7, determina la nullità del medesimo che deve essere fatta valere con l'impugnazione dell'atto (di accertamento) dinanzi alle Commissioni tributarie, le quali provvederanno a dichiarare tale nullità senza entrare nel merito della controversia ». La tesi dell'invalidità è sostenuta, tra gli altri, da M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, n. 48/2010, p. 3970; D. STEVANATO, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 6/2009, p.614 ss. In senso contrario cfr. G. TABET, *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. trib.*, n. 44/2011, p. 3693 ss.

istituto partecipativo,¹³⁷, perplessità che sembravano essere state ormai superate a seguito dell'ordinanza della Corte costituzionale del 24 luglio 2009, n. 244 (prima citata)¹³⁸

Come già precedentemente anticipato, le prescrizioni della Consulta non sono state positivamente assorbite dalla successiva giurisprudenza della Corte di cassazione, la quale ha, invece, rivelato un netto contrasto interpretativo in merito all'individuazione degli effetti (invalidanti o meno) scaturenti dalla violazione del contenuto del citato art. 12, co. 7, a tal punto da rendere necessaria la rimessione della questione alle Sezioni Unite¹³⁹.

All'uopo, giova ricordare che, investita della questione di legittimità costituzionale del citato art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, nella parte in cui tale norma non prevede che l'accertamento emanato prima del decorso del termine di sessanta giorni e privo di idonea motivazione sulle ragioni di "*particolare e motivata urgenza*" sia "nullo", la Corte costituzionale, pur dichiarando la manifesta inammissibilità di tale questione, ha invero, formulato rigorose indicazioni sul processo interpretativo (costituzionalmente orientato) che il giudice rimettente avrebbe dovuto attuare per giungere, da solo, alla conclusione della invalidità dell'atto impositivo emesso in violazione della menzionata regola, anche in assenza di una chiara previsione normativa in tal senso.

Siffatta soluzione risulta interessante *in primis* perché la Corte costituzionale chiarisce una volta per tutte – ove mai ce ne fosse stato bisogno — che non può escludersi *tout court* che la validità di un at-

137. Per una rassegna critica della giurisprudenza di merito si veda A.RENDA, *L'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. trib.*, 2007, 2, p. 237 ss.; ID., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2010, 95 ss.

138. In *Gr* — *Riv. giur. trib.*, n. 2/2010, p.121 ss., con commento di M. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice "suggerita" dalla Consulta*, *op.cit.* p. 118 ss.

139. Con la già ricordata ordinanza n. 7318 dell'11 maggio 2012. La pronuncia delle s.u. si è avuta nel 2013, la n. 18184, citata. Per i riferimenti giurisprudenziali in merito a tale contrasto interpretativo si rinvia alle indicazioni contenute nella nota 56, II cap., del testo. In questa sede, a titolo esemplificativo, si ricorda che la Corte di cassazione nella sentenza n. 18906 del 16 settembre 2011 si è espressa a favore dell'illegittimità, mentre nella successiva sentenza n. 21103 del 13 ottobre 2011 si è espressa in senso opposto, escludendo che la violazione di tale norma determini l'illegittimità dell'avviso di accertamento (entrambe le sentenze sono reperibili in *banca dati Fiscoonline*).

to impositivo non possa essere condizionata dalla violazione di una norma che ne disciplina l'emanazione, per il semplice fatto che tale norma non preveda alcuna espressa sanzione di invalidità circa la sua violazione, poiché tale "condizionamento", quando non contemplato nitidamente dal legislatore, va, in ogni caso, ricercato dall'interprete attenendosi ad un'interpretazione sistematica, costituzionalmente orientata, della disciplina positiva in vigore.

Invero, merita (a parziale rettifica di quanto affermato dalla Corte costituzionale) una precisazione quest'ultima affermazione, che è senza dubbio corretta per ciò che concerne le ipotesi invalidanti *sub specie* di annullabilità, mentre non lo è per le ipotesi invalidanti *sub specie* di nullità, per le quali (oltre i casi "limite" di nullità per *difetto assoluto di attribuzione*, per *mancanza degli elementi essenziali* dell'atto e per *violazione o elusione del giudicato*, a mente dell'art. 21 *septies* della legge n. 241 del 1990) è, invece, sempre necessario che la specifica sanzione invalidante sia espressamente prevista dal dato normativo¹⁴⁰.

140. Al riguardo sembrano necessarie alcune, benché assai sintetiche precisazioni, posto che il tema che qui ci occupa è incentrato su aspetti più propriamente correlati alle problematiche rative alla fase c.d. istruttoria e alla evoluzione del ruolo affidato al contraddittorio endoprocedimentale e suoi risvolti in materia di cooperazione e pianificazione fiscale tra contribuente e Fisco. Per poter decifrare l'impatto che la nuova sistematica delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, introdotta nel 2005 (legge n. 15 che ha novellato la l. n. 241 del 1990 introducendo, appunto, il criterio della "nullità" sancita nei seguenti casi: per violazione o elusione del giudicato; per difetto assoluto di attribuzione; per mancanza degli elementi essenziali) ha ingenerato sulla disciplina delle invalidità degli atti di imposizione (sulla procedimentalizzazione dell'atto impositivo e in merito alle argomentazioni attinenti al procedimento amministrativo e al procedimento tributario si rimanda a quanto già descritto nel capitolo primo e nel paragrafo secondo di questo capitolo), si ricorda che, le norme tributarie *ante* 2005, le quali, nel regolare i requisiti di validità degli atti impositivi, fanno espressamente riferimento alla conseguenza invalidante della "nullità", sono tassativamente indicate dal legislatore. Si tratta difatti, di casi tipizzati che non è possibile elencare in questa sede, ma che possono qualificarsi come "nullità" nominate. Ora, almeno fino all'avvento delle disposizioni di cui agli artt. 21 *septies* e 21 *octies*, l. 241 del 1990, non è mai sembrato ci fossero stati dubbi (e anche nell'attualità) circa il fatto che il termine "nullità" venisse utilizzato dal legislatore tributario in modo "improprio" o "atipico", certo non nel significato in cui tale accezione è comunemente intesa dall'ordinamento giuridico. Infatti, è opinione largamente condivisa in dottrina [in tale direzione, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, TORINO, 2009, p. 69 ss.; ID., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, I, 2006, p. 356; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, p. 358; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 228; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza delle legge generale nell'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2010, p. 730; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*,

in Riv. dir. trib., I, 2011, p. 137; I. MANZONI — G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, p. 373 ss; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in Dir. Prat. trib., 2007, n. 1, p. 489; E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in Riv. dir. trib., n. 1/2001, p. 399; I. MANZONI, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 39 ss; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 381; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione*, in Giur.it., n. 1, 1988, p. 2 ss.; In senso analogo, seppure con riferimento alla disciplina ante 2005, si veda F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. trib., 2005, p. 1445 ss.] quella secondo cui una ricostruzione sistematica dell'incidenza delle "nullità" nominate sul regime di efficacia dell'atto impositivo viziato, non possa che condurre l'interprete a riqualificarle o, comunque, ad intenderle nel significato sostanziale di annullabilità. Quanto poi, alle ragioni di questa "imprecisione linguistica" ad opera del legislatore tributario, secondo parte della dottrina sulla stessa potrebbe aver determinato un influsso il « contesto culturale tipico del periodo in cui quelle disposizioni sono state introdotte, quando era fortemente dubbia la valenza provvedimentale dell'atto impositivo e prevaleva l'idea di una sua natura processuale, o comunque, funzionale al processo, rispetto alla quale l'uso del termine nullità offriva maggiore certezza in ordine all'effetto invalidante dell'anomalia (consentendo in teoria di superare la tentazione di qualificare il vizio in termini di mera irregolarità: tuttavia l'esperienza ha insegnato che l'idea di atti non provvedimentali ha molto influito sulla deresponsabilizzazione dell'amministrazione, favorendo una giurisprudenza a lungo lassista sulla rilevanza dei vizi a torto o a ragione ritenuti formali) », (Cfr., M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin. sc, fin., I, 2006, p. 356). In via generale, dunque, si ritiene condivisibile l'assioma in base al quale la "carenza degli elementi essenziali" dell'atto impositivo, per poterne determinare la nullità ai sensi dell'art. 21 septies, deve essere « tale che non sia neppure ricostruibile la tipologia ed il suo contenuto » [Non ha condiviso, in dottrina, la tesi che riconnette la risalente "inesistenza" alla carenza di un elemento essenziale dell'atto, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità del diritto tributario, op. cit.*, p. 409 ss], ovvero deve essere tale da impedire all'atto « l'assolvimento della funzione tipica o, nell'ipotesi di atto plurifunzionale, della funzione preminente », [così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012]. Queste determinazioni sono di per sé sufficienti per rimarcare la tendenza (sempre diffusa in campo tributario) a circoscrivere quanto più possibile la prefigurazione di casi di "inesistenza" degli atti impositivi per mancanza di "elementi essenziali". Detto trend recessivo che ha connotato tale specifica figura di invalidità non dovrebbe essere cambiato neanche all'indomani della sua codificazione in virtù dell'art. 21 septies. In tal senso, difatti, anche la dottrina amministrativistica che ha approfondito l'analisi della nullità del provvedimento amministrativo per mancanza di elementi essenziali alla luce della "nuova" disposizione, non ha potuto riconoscere come (anche) in campo amministrativo sia « prevedibile che seguirà una prassi applicativa sostanzialmente abrogativa della nullità strutturale, categoria che [...] appare difficilmente conciliabile con la struttura peculiare del provvedimento amministrativo e con i valori dell'agere dei poteri pubblici. Nell'ottica (largamente prevalente) pubblicistica, l'aspetto funzionale dell'azione amministrativa rende "marginale" l'analisi strutturale del provvedimento » [in questi termini F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo, op. cit.*, p. 2082]. Posto ciò, è quindi, opportuno evidenziare come non tutte le ipotesi solitamente indicate in dottrina quali possibili esempi di atti impositivi "inesistenti" per mancanza di elementi (ora nulli a mente dell'art. 21 septies) possano verosimilmente ritenersi tali, poiché per alcuni di questi esempi una simile soluzione invalidante dovrebbe essere esclusa in

Premesso ciò, con l'ordinanza in questione, la Corte costituzionale dopo aver, correttamente, valorizzato l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi tributari, previsto in via generale, per tutti gli at-

ragione dell'esistenza di norme tributarie che stabiliscono il meno grave regime dell'annullabilità. Di solito, vengono indicati come esempi di atto impositivo "inesistente" per mancanza di elementi essenziali, l'atto privo di sottoscrizione [v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 358; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 208; ID., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, op. cit., p. 1446; F. NICCOLINI, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 824, con nota n. 16.]; l'atto intestato ad un soggetto inesistente [cfr., F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 208; ID., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, op. cit., p. 1446] o non individuato [cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 358]; l'atto "privo di elementi essenziali della parte dispositiva" [cfr., F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 208; ID., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, op. cit., p. 1446] o il cui dispositivo manchi o sia indeterminabile [cfr., G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., p. 358]; l'atto per il quale è stata omessa la notificazione [cfr., G. FALSITTA, *op. ult. cit. loc.*; F. TESAURO, *opere ult. cit.*, pp. 208 e 1446; E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, op. cit., p. 408]. Orbene, in proposito non può che condividersi quanto autorevolmente sostenuto in dottrina [cfr., I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 375], secondo cui per alcune di questi *gap* strutturali relativi agli atti impositivi non è configurabile la figura invalidante della nullità in guisa dell'art. 21 *septies*, proprio in ragione del fatto che esistono delle norme speciali tributarie (destinate a prevalere sulla disciplina generale amministrativa in forza del principio di specialità) che "degradano" tali carenze a meri vizi di annullabilità. Il riferimento è specialmente alle statuizioni di cui agli artt. 42 e 61 d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 56 e 59, d.P.R. n. 633 del 1073, in guisa delle quali « i vizi che attengono alla funzione cognitiva degli atti – e che quindi, si esplicano in tutte le deviazioni rispetto ai corretti canoni di quantificazione dell'imponibile e dell'imposta – causano invalidità dell'atto nella specie "nullità" (annullabilità); pertanto, conducono a tale forma invalidante "l'erronea indicazione della base imponibile o dell'imposta [semberebbe essere di diverso avviso F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, op. cit., secondo il quale l'atto impositivo sarebbe nullo in base all'art. 21 *septies*, quando « è privo di elementi essenziali della parte dispositiva »] e i vizi di motivazione (compresa l'assenza della stessa) » [in questi termini E. MARELLO, *Per una teoria unitaria sull'invalidità nel diritto tributario*, op. cit., p. 410. *Contra*, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 235, la quale Autrice sembrerebbe ritenere applicabile al difetto di motivazione il regime della nullità di cui all'art. 21 *septies* (per mancanza di un elemento essenziale). La soluzione interpretativa prospettata non convincerebbe in quanto, come detto, sulla disciplina generale delle invalidità amministrative è destinata a prevalere la disciplina speciale tributaria, in virtù della quale al vizio di motivazione va riconosciuto il regime effettuale tipico dell'annullabilità. Ecco che, infine, le brevi considerazioni sin qui svolte dimostrano, ulteriormente, la "marginalità" anche delle ipotesi di nullità degli atti impositivi per mancanza degli elementi essenziali (di cui all'art. 21 *septies*), essendo configurabili solo in presenza di carenze strutturali dell'atto tali che « non sia neppure ricostruibile la tipologia ed il suo contenuto » [cfr., M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, op. cit., p. 362], casi, quindi, sostanzialmente di scuola.

ti amministrativi, dall'art. 3, l. n. 241 del 1990, ed, in particolare, per quelli emessi dall'Amministrazione finanziaria, dall'art. 7, co. 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, chiarisce che lo specifico obbligo di motivare tali atti "copre" anche le ragioni di "*particolare e motivata urgenza*" di cui al citato art. 12, co. 7. In altri termini, se l'Amministrazione finanziaria decide di emanare l'avviso di accertamento *ante tempus*, deve, pena il difetto di motivazione di tale atto, motivare anche sulle ragioni di "*particolare e motivata urgenza*" che nel caso di specie hanno legittimato la stessa a comprimere il diritto del contribuente (regolato dalla summenzionata norma) a partecipare al procedimento di accertamento¹⁴¹.

Accade quindi che le violazioni delle norme partecipative ex art. 12 co.7, finiscono nella maggior parte dei casi per tradursi in vizio di motivazione dell'atto impositivo.

L'Amministrazione finanziaria può, infatti, "comprimere" il diritto del contribuente di partecipare al procedimento di accertamento e al contraddittorio, emettendo l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni (*ante tempus*), ma, per compiere ciò in modo legittimo, deve plausibilmente argomentare, mediante la motivazione di tale atto, le ragioni di "*particolare e motivata urgenza*" in grado di legittimare *ex lege* siffatta compressione. Di conseguenza, se l'Amministrazione finanziaria omette di motivare l'avviso di accertamento in punto di ricorrenza di tali presupposti legittimanti, tale atto sarà, per forza di cose, illegittimo per difetto di motivazione¹⁴².

141. Tuttavia, come già ricordato, questa soluzione interpretativa della Corte costituzionale viene smentita dalla successiva sentenza della Corte di cassazione n. 11944 del 13 luglio 2012 (prima citata), secondo cui « (...) l'effetto derogatorio dell'urgenza sussiste *ex se* senza che sia a tal fine necessario che il fatto che la determini 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. Resta da aggiungere che la sussistenza del predetto requisito può essere dimostrata dall'Ufficio e, viceversa, esser contestata, unitamente alle ragioni di merito, tanto in via amministrativa, col ricorso in autotutela, quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge nel corso del giudizio. Nel caso in esame, l'esigenza di provvedere senza ritardo risulta *in re ipsa* dal fatto che era in scadenza (...) ».

142. Sul punto un orientamento parzialmente diverso è stato espresso da 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, p.1596, ove l'Autore subordina l'annullabilità dell'atto impositivo per violazione della regola di contraddittorio *de qua (rectius, per mancata motivazione sulle ragioni di urgenza)* alla circostanza che il

Non convince, invero, quanto prospettato dalla Corte costituzionale in merito al tipo di invalidità che in questi casi comprometterebbe l'avviso di accertamento¹⁴³. Quest'ultima richiama la forma della nullità di cui all'art. 21 *septies*, l. n. 241 del 1990 (prevista per l'ipotesi di mancanza di un elemento essenziale dell'atto), nonché (al tempo stesso e contraddittoriamente) la diversa forma dell'annullabilità di cui agli artt. 42, commi 2 e 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e 56, co. 5, d.P.R. n.

contribuente con il ricorso introduttivo, in aggiunta al vizio in esame, faccia valere anche vizi di merito della pretesa impositiva. In tal senso, infatti, l'Autore afferma che « (...) con una soluzione che contempera gli interessi del contribuente con quelli dell'Amministrazione, si può ritenere che l'atto amministrativo emanato – in assenza di particolare e motivata urgenza (o in assenza di una sua idonea specificazione in motivazione) – prima del termine dei 60 giorni previsti dalla norma in questione, non sia annullabile per tale motivo solamente nell'ipotesi in cui il ricorso del contribuente si fondi esclusivamente sul mancato rispetto del termine, senza che siano fatti valere anche motivi di merito: in tal caso, infatti, il contribuente dimostra che non aveva osservazioni da presentare all'Amministrazione che avrebbero potuto indurre la stessa a non emanare l'avviso di accertamento o a emanarne uno di diverso contenuto. In caso contrario (ricorso fondato sul mancato rispetto del termine e su motivi di merito), l'atto andrà annullato per vizio di motivazione, limitandosi il giudice alla constatazione che, in assenza di ragioni di urgenza o della loro idonea indicazione in motivazione, è stato illegittimamente sacrificato il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato » Si tratta di una posizione dottrinale, quella appena indicata, che non ci si sente di condividere poiché in questo modo si finirebbe per subordinare gli effetti invalidanti derivanti dalla violazione della regola partecipativa *de qua* ad una previa valutazione giudiziale della bontà o meno delle ragioni di merito addotte dal contribuente (ovverosia ad una valutazione in merito alla fondatezza o meno della pretesa impositiva) e, per quel che è più grave, si finirebbe per legittimare una valutazione giudiziale delle deduzioni di merito che il contribuente, verosimilmente non ha potuto presentare nel procedimento di accertamento (valutazione, questa, che è invece *ex lege* riservata all'Amministrazione finanziaria), « con evidente quanto inammissibile inversione del rapporto logico e giuridico esistente tra procedimento e giudizio » (così, G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, *op.cit.*, p.233). Infine, si evidenzia che l'impostazione della Corte costituzionale che riconduce il vizio in discorso al difetto di motivazione è criticata da 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, p. 1085 ss., secondo cui l'effetto invalidante (dall'Autore individuato nella nullità) andrebbe ricavato dall'art. 156 c.p.c., in virtù del quale la nullità (anche se non comminata dalla disposizione) dovrebbe essere riconosciuta tutte le volte in cui non sia stato raggiunto lo scopo prescritto dalla norma violata (nella specie l'art. 12, co. 7 dello Statuto dei dritti del contribuente). Detta versione interpretativa desta molte perplessità giacché, risolverebbe la questione in parola sulla base di una norma, l'art. 156 c.p.c., che attiene alla disciplina degli atti processuali e che si ritiene inapplicabile agli atti amministrativi di imposizione (aventi natura sostanziale e non processuale).

143. Sembra essere di diverso avviso, come già anticipato in nota 197 del testo, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, *op. cit.*, p.237, secondo cui per tale tipologia di vizio sarebbe corretto il richiamo della sanzione invalidante della nullità *ex art. 21-septies*.

633 del 1972.

Oltretutto, questa determinazione indicata dalla Corte Costituzionale è stata in prosieguo recepita anche da una parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁴⁴, la quale, in termini sostanzialmente analoghi, ha decretato che l'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla "particolare urgenza" dell'emissione dell'avviso di accertamento prima del decorso del termine di sessanta giorni dalla redazione del processo verbale di constatazione, comporterebbe la nullità dell'atto *ex art. 21-septies*, quale sanzione prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale.

Purtuttavia, è già stato chiarito nelle pagine precedenti (v. nota 142) come il vizio di motivazione degli atti impositivi non sia in condizione di cagionare la nullità *ex art. 21 septies*, ossia una forma di invalidità insanabile, imprescrittibile, non soggetta ad alcuna preclusione, che renderebbe l'atto *ab origine* improduttivo di effetti e che impedirebbe allo stesso di divenire definitivo (rilevabile, anche d'ufficio, in qualsiasi momento, anche in sede di impugnazione di atti consequenziali).

Non pare proprio sia così, perché — come già chiarito — sono le stesse norme speciali tributarie, nonché una lettura sistematica delle normativa tributaria nel suo complesso a far comprendere come il termine "nullità" sia stato (e continui ancora ad essere) utilizzato dal legislatore tributario sempre in modo "atipico" o "atecnico"¹⁴⁵

Si tratta, dunque, di una forma di invalidità, quella conseguente al vizio di motivazione degli atti impositivi, riconducibile (non già alla previsione di cui all'art. 21-septies, bensì) alla previsione di cui all'art. 21-octies, 1° co., con la precisazione — più volte ribadita — che per tale vizio di legittimità ("formale") non può trovare applicazione la

144. Si veda, in particolare, Cass., 3 novembre 2010, n. 22320, in *Rass. trib.*, 2011, p. 741, con commento di M. MARTIS, *L'accertamento "anticipato" fra nullità e annullabilità*. In senso conforme si veda anche Cass., sez. trib., ord. 5 luglio 2012, n. 11347 (in *banca dati Fisconline*). Tuttavia, in senso contrario si veda, *infra multis*, Cass., sez. trib., 22 febbraio 2011, n. 4324; Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11944 (tutte reperibili in *banca dati Fisconline*). Come ricordato, in ragione di tale contrasto interpretativo, la questione è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di cassazione e risolta con sentenza del 29 luglio 2013, n. 18184, più volte citata.

145. In questa sede si ricorda come sia stata anche la stessa Corte di cassazione, con la sentenza n. 8114 del 2002 (già citata), a qualificare in termini di annullabilità le conseguenze invalidanti derivanti dal vizio di motivazione; in senso analogo, tra le altre, si veda Cass., sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10802 (già citata).

speciale regola “sanante” prevista dal secondo comma (primo periodo) del medesimo articolo¹⁴⁶.

Difatti, è verosimile che in questa circostanza la Corte costituzionale abbia (impropriamente) fatto riferimento alla nullità *ex art. 21-septies*¹⁴⁷, sostanzialmente con l'intento di chiarire in modo netto e reciso, una volta per tutte, la indubbia rilevanza invalidante che deve essere riconosciuta al vizio di motivazione degli atti impositivi, così da escludere categoricamente che questo vizio possa essere degradato a mera irregolarità¹⁴⁸. Ma se è certamente apprezzabile e condivisibile l'intento perseguito, non può invece dirsi lo stesso per il tipo di invalidità individuata per sanzionare tale vizio.

Per la verità, si sarebbe potuto raggiungere il medesimo risultato senza richiamare (impropriamente) la nullità di cui all'art. 21-*septies*; sarebbe, cioè, stato bastevole rafforzare la soluzione dell'annullabilità dell'atto impositivo non motivato con riferimento alle ragioni di “par-

146. In senso conforme, con specifico riferimento al vizio invalidante conseguente alla violazione delle regole di contraddittorio previste dall'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, si veda C. CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. it.*, 2010, p.1444 ss. A favore dell'annullabilità dell'atto impositivo per violazione delle regole del contraddittorio *ex art. 12, co. 7, l. n. 241 del 1990*, si vedano, tra gli altri, anche A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op.cit., p.157; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, op. cit., p.693 ss.

147. Peraltro, in questa sede occorre ricordare che secondo una parte della dottrina la violazione dell'obbligo di contraddittorio anticipato *ex art. 12, co. 7*, darebbe luogo a nullità (*ex art. 21-septies*) dell'atto impositivo poiché si tratterebbe di un atto che, essendo stato “(...) emanato prima della scadenza (...)” del termine di 60 giorni ivi previsto, sarebbe stato emanato in una situazione di carenza di potere. In particolare, questa soluzione interpretativa è stata indicata da 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, p.806 ss.; ID., *Validità dell'avviso di accertamento emesso « ante tempus »: i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2012, p.675 ss. Tuttavia, si tratta di una soluzione interpretativa che non convince perché la violazione del disposto di cui al citato art. 12, co. 7 non è in grado di dar luogo ad un'ipotesi di carenza di potere in astratto (ovvero di difetto assoluto di attribuzione), causa di nullità dell'atto impositivo *ex art. 21-septies*, ma solo ad un'ipotesi di carenza di potere in concreto, causa, invece, di annullabilità dell'atto impositivo; difatti, nel caso in cui l'atto impositivo venga emesso in violazione delle regole partecipative *de quibus* non verrebbe violata la norma attributiva del potere impositivo ma solo una norma che ne condiziona le modalità di esercizio (ossia il potere esiste in astratto in capo a quell'Ufficio ma è stato esercitato in assenza delle condizioni di legge necessarie per il suo legittimo esercizio).

148. Cfr., L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, op.cit., p.3574.

ticolare urgenza”, con la sola precisazione in punto di inapplicabilità, nel caso di specie, della regola “sanante” di cui all’art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo.

Da ultimo, nonostante nulla sia esplicitamente statuito dalla norma in rassegna, tuttavia, è ovvio che, nel caso in cui la partecipazione del contribuente all’accertamento sia stata garantita e quest’ultimo sia intervenuto nel procedimento mediante la presentazione di osservazioni, vi sia un obbligo per l’Ufficio di motivare l’atto impositivo anche con riferimento alle ragioni che lo avrebbero spinto a non considerare gli elementi indicati dal contribuente in sede di contraddittorio¹⁴⁹. Effettivamente, come già ricordato, in presenza di un dovere per l’Ufficio di motivare la pretesa impositiva, questo dovere deve riguardare tutti gli elementi relativi al presupposto d’imposta e, quindi, non solo gli elementi “a favore dell’Ufficio” ma anche quelli “a favore del contribuente”, non esistendo, invero, elementi favorevoli o sfavorevoli all’una o all’altra parte del rapporto tributario, ma solo elementi rilevanti o meno per la determinazione della giusta imposta.

Ciò significa che l’atto impositivo dovrà ritenersi “mal motivato”, e quindi annullabile per vizio di motivazione, tutte le volte in cui l’Ufficio ometta di indicare le ragioni per le quali non sono stati presi in considerazione gli elementi conoscitivi introdotti nel procedimento dal contribuente; naturalmente, la rilevazione di tale vizio (difetto di motivazione per mancata considerazione delle osservazioni del contribuente) comporta l’annullamento dell’atto impugnato senza che possano aprirsi discorsi sul “merito” della controversia¹⁵⁰.

Risulta pacifico, inoltre, che anche con riguardo ai vizi procedurali e di motivazione, sopra esaminati, derivanti dalla violazione

149. In tal senso nell’ambito della giurisprudenza di merito si veda, tra le altre, Comm. trib. reg. Lombardia, sez. dist. di Brescia, sent. del 24 maggio 2012 n. 70/65/12; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. IV, sent. dell’i febbraio 2012, n. 10; Comm. trib. prov. di Milano, sez. I, sent. del 20 aprile 2009, n. 233; Comm. trib. prov. Ragusa, 25 gennaio 2002, n. 426; tuttavia, in senso contrario cfr. Comm. trib. prov. di Torino, sez. I, sent. del 14 gennaio 2011, n. 3; Comm. trib. prov. di Milano, sez. XXXIII, sent. del 28 settembre 2007, n. 492 (tutte in *banca dati Fisconline*). Sempre in senso contrario, nell’ambito della giurisprudenza di legittimità, si veda Cass., 22 febbraio 2011, n. 4324 (prima citata). Peraltro, la necessità di vagliare le deduzioni difensive presentate dal contribuente è stata sostenuta anche dalla stessa Agenzia delle entrate nella nota del 14 ottobre 2009, n. 142734.

150. In tal senso si veda anche Comm. trib. reg. Lombardia, sez. dist. Brescia, n. 70/65/12 del 24 maggio 2012 (prima citata)

delle regole di contraddittorio di cui all'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente ed inficanti la validità (formale) dell'atto impositivo (in termini di annullabilità), vanno ricordate tutte le riflessioni precedentemente svolte in punto di inapplicabilità (o comunque di inoperatività) della regola "sanante" di cui all'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, trattandosi di vizi (formali e/o procedurali) destinati irrimediabilmente ad incidere anche sul contenuto dispositivo dell'atto¹⁵¹.

2.3.4. (segue) *L'indefettibilità del contraddittorio negli accertamenti fondati su presunzioni*

È noto che nell'accertamento sintetico la determinazione del reddito complessivo della persona fisica prescinde dalla conoscenza delle fonti classiche e dirette di produzione della ricchezza, ma si fonda, invece, sui suoi impieghi, ovvero sul suo utilizzo per consumi ed investimenti personali.¹⁵²

Invero, come osservato in dottrina, si tratta di un percorso a ritroso di determinazione del reddito che, piuttosto che muovere dalle fonti, come nel caso dell'accertamento analitico, parte, invece, dalla sua erogazione, ovvero dalla spesa che l'Amministrazione finanziaria riesce ad individuare in relazione al singolo contribuente¹⁵³.

151. Circa l'inapplicabilità di tale disposizione con specifico riferimento alle ipotesi di annullabilità degli atti impositivi derivanti dalla violazione delle regole di contraddittorio previste dall'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, si veda C. CALIFANO, *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanati) senza contraddittorio anticipato*, op. cit., p.1445.

152. L'assunto è pacifico in dottrina. Sul punto, si vedano, fra gli altri, M. BEGHIN, *Diritto tributario, Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, p. 179; G. FALSITTA *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2012, p.427; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, p.197 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, p.195; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, 2005, p.189; G. MARONIU — A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 94 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2007, p. 309; F.TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, p.216; G. TINELLI, *L'accellamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993, p. 207 ss.

153. Nell'accertamento sintetico, per l'amministrazione finanziaria diventa così essenziale l'aspetto conoscitivo. Nello schema operativo sotteso all'accertamento sintetico assunto, infatti, rilievo non tanto l'ammontare delle spese per consumi o per investimenti effettivamente ascrivibili ad un certo soggetto, quanto, invece, l'ammontare delle spese che il fisco riesca effettivamente a conoscere (in tal senso si veda M. BEGHIN, *Profili sistematici e*

L'accertamento sintetico grava, infatti, sulla semplice base logica secondo cui il sostenimento di una spesa, sia essa per consumi o per incrementi patrimoniali, risulta sintomatico, fino a prova contraria, dell'esistenza di un reddito atto a consentirla.

Il legame tra spesa e reddito si fonda, pertanto, su un modello di gestione del patrimonio secondo i canoni normali di comportamento del buon padre di famiglia, per cui, nella generalità delle ipotesi, una spesa presuppone un preventivo incremento patrimoniale, mentre una spesa che ecceda le proprie possibilità costituisce una mera eccezione a tale regola¹⁵⁴.

Il nesso inferenziale che lega la spesa al reddito e che caratterizza l'accertamento sintetico ordinario, si integra di un ulteriore passaggio nel caso dell'accertamento sintetico redditometrico, laddove la disponibilità dei beni e dei servizi presuppone a monte, il sostenimento di una spesa per il loro mantenimento e la spesa, a sua volta, il possesso di un reddito adeguato a consentirla.

L'una e l'altra fattispecie hanno, dunque, a loro fondamento, un paradigma di natura presuntiva che, pur conducendo allo stesso risultato finale ovvero la determinazione del reddito complessivo sinteticamente accertabile, si qualifica nondimeno in modo diverso dal punto di vista giuridico, implicando anche un conseguente, diverso riparto dell'onere probatorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

Nell'accertamento sintetico il peso dell'accertamento stesso incombe totalmente sull'Ufficio il quale dovrà, non solo rilevare l'esistenza delle spese sostenute dal contribuente, ma anche procedere ad una stima dell'entità del reddito che le potrebbe giustificare¹⁵⁵.

Sostanzialmente ci si trova di fronte ad una metodologia accertativa sorretta da presunzioni semplici¹⁵⁶, che impone all'Ufficio di motivare

questioni aperte in tema di accertamento "sintetico" e "sintetico redditometrico", in Riv. dir. trib., n. 1/ 2010, p. 720).

154. In questo senso L. TOSI, *Commento all'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973*, in F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p. 233.

155. È stato infatti rilevato come la metodologia in oggetto debba essere utilizzata con particolare cautela, atteso che in questi casi la prova per presunzioni deve riguardare non solo l'esistenza del reddito (*an*) ma anche la sua entità fondatamente attribuibile al contribuente (*quantum*); in questo senso, cfr G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 430.

156. Nell'accertamento sintetico la prova per presunzioni riguarda sia l'esistenza di un reddito o di un maggiore reddito accertabile, sia la sua entità.

il collegamento tra spesa e reddito e che, più di tutto, lo obbliga a compiere un'attività di tipo estimativo¹⁵⁷.

L'accertamento sintetico redditometrico¹⁵⁸, costituisce, diversamen-

157. L'assunto è confermato dal comma 4 dell'art 38 del d.P.R. n. 600/1973 laddove viene statuito che l'accertamento sintetico si effettui sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta, così imponendo all'amministrazione finanziaria di individuare un criterio di collegamento tra le suddette spese ed il reddito attribuibile al contribuente. In questo senso L. Tosi, *Commento, op.cit.*, p. 229.

158. Alcuni arresti della Corte di cassazione in tema di accertamento sintetico redditometrico e, segnatamente, in ordine alla natura giuridica della presunzione posta a suo fondamento, hanno sollecitato molti spunti di riflessione sul tema in parola, soprattutto dopo l'ampio intervento di ristrutturazione che ha subito l'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973. Lo spunto è offerto, in particolare, dall'ordinanza n. 21661/2010, nonché dalle sentenze n. 13289 del 17 giugno 2011 [La sentenza n. 13289/2011 è pubblicata in *Fisco*, 2011, p. 4512, l'ordinanza 22 ottobre 2010 n. 21661, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3786 ss., con nota di A. MARCHESELLI; la sentenza n. 2726/2011 è, infine, pubblicata in *Banca Dati Big Ipsoa*] e n. 2726 del 4 febbraio 2011, con le quali la Corte, operando un richiamo ai principi statuiti dalle Sezioni Unite con le sentenze di fine 2009 [il riferimento è a Cass., s.u., 18 dicembre 2009 n. 26635, in *Corr. trib.*, 2010, p. 255, nonché a Cass., s.u., 18 dicembre 2009 nn. 26636, 26637 e 26638, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, p. 205] in tema di parametri e studi di settore, ha introdotto una nuova prospettiva di analisi della metodologia di accertamento in esame, enunciandone, in modo espresso, il formale inquadramento all'interno del più generale "genus" dei cd "accertamenti standardizzati". Alterando un assetto che poteva assumersi come consolidato da tempo, la Corte ha operato l'assimilazione della metodologia di ricostruzione del reddito delle persone fisiche in discorso ad altre metodologie di accertamento ugualmente fondate su elaborazioni statistiche e, quindi, su dati medi, quali, in particolare, gli studi di settore, in sostanza degradando da legale a semplice la natura giuridica della presunzione posta a suo fondamento, nonché ponendo la questione dell'estensione dei principi e delle garanzie, anche di tipo procedimentale, statuiti proprio con riferimento a questi ultimi strumenti. La valenza sul piano sistematico di tali arresti, si coglie soprattutto in prospettiva, e, segnatamente, con riguardo al preannunciato impiego, su larga scala, del "nuovo" redditometro, quale strumento, non solo di contrasto, ma anche di prevenzione dell'evasione fiscale.

te, un metodo fondato su una predeterminazione.¹⁵⁹¹⁶⁰

Difatti, per l'Ufficio è sufficiente provare la mera disponibilità, in capo al contribuente, dei beni e servizi tipizzati previsti dal relativo decreto ministeriale, dal momento che la stima del reddito accertabile è operata dallo stesso decreto¹⁶¹. L'anzidetta metodologia può, quindi, essere qualificata come uno strumento standardizzato di determinazione della ricchezza tassabile fondato su coefficienti di trasformazione, in reddito, delle spese necessarie al mantenimento degli elementi indicativi di capacità contributiva elencati nel c.d. redditometro.

Differente nelle due fattispecie, è anche l'impatto, sul piano strettamente motivazionale del provvedimento impositivo.

Laddove, nell'accertamento sintetico, l'Ufficio dovrà argomentare il passaggio logico tra la spesa, da un lato, e la quantificazione del maggiore reddito sintetico, dall'altro, nel caso dell'accertamento redditometrico, invece, l'Ufficio dovrà solo provare la sussistenza dei fatti indice, dal momento che l'attività estimativa risulterà incorporata nel decreto ministeriale.

Risulta, invero, chiaro come il redditometro semplifichi, in modo

159. La dottrina prevalente rileva la sostanziale affinità tra predeterminazioni e presunzioni legali (in questo senso si vedano G. FALSITTA, *Le presunzioni in materia d'imposte sui redditi*, in Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Milano, 1985, p. 75; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 372; A. GIOVANARDI, *Sulla natura delle presunzioni contenute nel redditometro*, in RASS. TRIB., 1997, I, p. 467. Sulle affinità e gli elementi distintivi tra predeterminazioni e presunzioni legali, si veda, limpidamente L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 24. L'Autore citato afferma che lo schema applicativo delle predeterminazioni coincide con quello delle presunzioni legali, in quanto anch'esso risulta basato su un rapporto inferenziale tra fatto noto e fatto ignoto e, al pari delle presunzioni, anche le predeterminazioni dispensano la parte a favore della quale sono previste dall'onere di provare e motivare. L'elemento che differenzia le due fattispecie è il percorso tra fatto noto e fatto ignoto, fondato sull'osservazione e rappresentazione della realtà nelle presunzioni, diretto, invece, a dare una veste a delle statuizioni imperative nelle predeterminazioni. La giurisprudenza prevalente della Corte di Cassazione ritiene, invece, pur con le eccezioni *retro* già evidenziate in nota, che l'accertamento sintetico redditometrico sia una metodologia fondata su una presunzione legale relativa.

160. Autorevole dottrina, ritiene, che la presunzione redditometrica sarebbe qualificabile come presunzione regolamentare relativa. Proprio partendo dall'assunto che il redditometro sia un regolamento, il giudice tributario potrebbe provvedere alla sua disapplicazione (così F. TESAURO, *op cit.*, 2011, p.219).

161. Si vedano, sul punto, L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, *op. cit.*, p. 373; M. BEGHIN, *La determinazione sintetica dell'imponibile Irpef ed il problema degli scostamenti tra reddito accertabile e reddito dichiarato*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 222 ss.

evidente, l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, dispensandola da valutazioni e ricostruzioni assai complesse, soprattutto in termini di quantificazione di spesa e reddito.

Nell'accertamento redditometrico ciò che interessa all'Amministrazione finanziaria è soprattutto l'individuazione della disponibilità, in capo al contribuente, dei beni e servizi indicativi di capacità contributiva annoverati nel relativo decreto ministeriale, operazione, tuttavia, che spesso si risolve nella ricognizione delle mere indicazioni formali di titolarità desumibili dalle banche dati, costituenti il patrimonio conoscitivo a disposizione dell'amministrazione finanziaria¹⁶².

Si parla, quindi, di una metodologia di semplice utilizzo che, almeno teoricamente, non richiede un impegno istruttorio analogo ad un accertamento analitico o ad un accertamento induttivo anche se, come sarà meglio approfondito *infra*, mal si presta, comunque, ad un impiego automatico richiedendo, invece, necessariamente una valutazione ed un approfondimento caso per caso.

Su questo terreno oramai consolidato si radicano le anzidette pronunce (nota 158) dei giudici di legittimità le quali, nel riconoscere l'esistenza di un'ampia rosa di metodiche standardizzate di accertamento tributario, hanno accomunato il redditometro ai parametri ed agli studi di settore, disponendo l'applicabilità al primo dei principi affermati dalle Sezioni Unite proprio con riferimento a tali strumenti¹⁶³.

Inoltre, la significatività di tale innovativo cambiamento di prospettiva che finisce per incidere in modo considerevole sull'impianto strutturale dell'istituto, si coglie, in particolare, ove l'accertamento redditometrico sia analizzato alla luce della modifica che, di recente, ha interessato la disciplina di riferimento, nonché dei criteri fondanti il nuovo decreto attuativo, così come illustrati dall'Agenzia delle Entrate.

Orbene, con il fine di adeguare l'accertamento sintetico al mutato contesto socio-economico e di renderlo più efficiente e di assicurare maggiori garanzie per il contribuente, l'art. 22 del d.l. n. 78/2010

162. Basti pensare, a mero titolo esemplificativo, all'iscrizione al P.R.A. per gli automezzi o alle indicazioni risultanti dal catasto edilizio urbano per i fabbricati.

163. Si sottolinea che l'ordinanza 22 ottobre 2010 n. 21661, sarebbe indicativa del fatto che la Corte riconosca ormai stabilmente la categoria degli accertamenti standardizzati, tali essendo gli accertamenti fondati su dati ordinari, elaborazioni statistiche, valorizzazione della forza probatoria di "dati medi", A. MARCHESELLI, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3782.

ha innovato, in modo decisivo la disciplina dell'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973¹⁶⁴.

Nell'ambito delle modifiche che hanno interessato anche la metodica redditometrica, rilevante, quantomeno per le finalità delle presenti considerazioni, risulta la previsione, solo in tali casi, dell'obbligatorietà del contraddittorio anticipato nonché il criterio direttivo che dovrebbe essere seguito nell'elaborazione del relativo decreto ministeriale avente periodicità biennale, identificato con la statuizione che l'individuazione degli elementi indicativi di capacità contributiva posti a fondamento della ricostruzione reddituale, dovrà avvenire a seguito dell'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area di appartenenza¹⁶⁵.

Sembra opportuno evidenziare come la categoria degli accertamenti c.d. standardizzati, introdotta, dalle Sezioni Unite della Corte e comprendente, come già rilevato, gli studi di settore¹⁶⁶, dovrebbe necessariamente includere anche l'accertamento sintetico redditometrico, perché numerosi e, soprattutto, strutturali risultano essere i

164. Per un esame della nuova disciplina dell'accertamento sintetico e sintetico-redditometrico si vedano, tra gli altri, L. PERRONE, *Redditometro verso accertamenti di massa*, in *Rass. trib.*, n. 4/ 2011, p. 877 ss.; L. TOSI, *Commento all'art. 38, op.cit.*, pp. 228-229; E.M. BAGAROTTO, *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal d.l. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 967 ss.

165. Non è certamente questa la sede per un approfondimento delle novità che hanno interessato l'accertamento redditometrico, alcune indirette, in quanto riguardanti più in generale l'accertamento sintetico altre, invece, esclusive per siffatta metodologia. Sul punto ci si limita solo a segnalare che le modifiche hanno riguardato l'oggetto, i presupposti e le garanzie procedurali per il contribuente. In questo senso, si rileva che una prima sostanziale modifica riguarda l'oggetto dell'accertamento (sintetico e sintetico-redditometrico), non più riferito al reddito complessivo netto del contribuente, bensì al reddito complessivo, al lordo degli oneri deducibili. Quanto ai presupposti, è ora previsto che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto, anziché un quarto, quello dichiarato, senza che tale scostamento debba anche sussistere per due periodi d'imposta, nel caso dell'accertamento redditometrico. A fronte dell'abrogazione della presunzione prevista per le spese per incrementi patrimoniali, il legislatore ha mantenuto, peraltro ampliandola, la facoltà di prova contraria del contribuente. Per un approfondimento delle singole modifiche e dei relativi profili problematici si rinvia a L. PERRONE, *op. cit.*, p. 881 ss., nonché a E.M. BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 967 ss.

166. Per una approfondita ricostruzione delle principali problematiche connesse alla natura giuridica degli studi di settore, ivi comprese quelle relative alla partecipazione del contribuente, prima dell'intervento delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, si veda G. CORASANITI, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2008, p.13 ss., cui si rinvia anche per ulteriori riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

punti di collegamento tra le due metodologie in rassegna.

Da questo punto di vista, pregiudizialmente non può non rilevarsi come analoghe siano le modalità di derivazione e, quindi, come analoga sia la natura del risultato finale della predeterminazione, ovvero il reddito complessivo, in un caso, ed i ricavi complessivi, nell'altro.

Ambedue le ricostruzioni esprimono, infatti, dati di normalità economica, ovvero dati medi ordinari, non già dati effettivi rappresentativi delle specifiche peculiari caratteristiche che connotano il singolo contribuente.¹⁶⁷

Più nel dettaglio, gli studi di settore rappresentano elaborazioni statistiche che mirano a stabilire una funzione matematica che consente di calcolare, a partire da dati numerici rappresentativi di elementi di natura contabile ed extracontabile, l'ammontare annuo di ricavi o compensi attesi, in una situazione di normalità economica, in relazione al contribuente nei confronti dei quali trovano applicazione¹⁶⁸¹⁶⁹.

Gli studi esprimono, pertanto, dati di normalità economica riferibili all'intera platea di soggetti che, essendo connotati da caratteristiche affini, siano riconducibili al medesimo gruppo omogeneo (c.d. *cluster*).

Anche il nuovo redditometro rappresenta un'elaborazione statistica che consente di determinare il reddito complessivo del contribuente,

167. In realtà il d.m. 24 dicembre 2012 ha reso meno netta la distinzione tra accertamento sintetico ordinario ed accertamento sintetico redditometrico prevedendo di fatto un metodologia ibrida in cui spese presunte o, addirittura, figurative possono incrociarsi con spese effettive. Per un approfondimento dei contenuti del decreto si veda, tra gli altri, R. LUNELLI, *Il nuovo redditometro. Luci ed ombre del nuovo strumento di accertamento sintetico per le persone fisiche*, in *New tepe*, 2013, p. 8 ss.

168. Sul procedimento di formazione degli studi di settore, senza pretesa di completezza, si vedano, in dottrina, M. BEGHIN, *Commento all'art. 62 bis del d.P.R. n. 600/1973*, in F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, p. 486 ss.; ID., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, Padova, 2012, p. 739; C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 311 ss.; M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, p. 184 ss. *L'iter* formativo degli studi è altresì descritto nella Circolare 21 maggio 1999 n. 110

169. Invero, gli studi di settore non esprimono un unico valore rappresentativo dei c.d. ricavi attesi, bensì un intervallo il quale individua la soglia dei ricavi attesi minimi, nonché quella più elevata dei c.d. ricavi attesi puntuali.

a partire da predeterminate voci di spesa¹⁷⁰¹⁷¹.

Attraverso il nuovo redditometro, invero, il calcolo del reddito complessivo atteso è, infatti, ottenuto applicando una funzione di regressione agli elementi indicativi di capacità contributiva relativi a gruppi omogenei di contribuenti differenziati per composizione del nucleo familiare e per localizzazione territoriale¹⁷².

Le due fattispecie si delineano, quindi, quali strumenti indicativi di dati di normalità riferiti ad insiemi di soggetti costituenti gruppi omogenei, la cui differenziazione è operata, in funzione della variabile territoriale e familiare nello schema redditometrico, in funzione, invece, di una pluralità di fattori quali, modelli organizzativi, tipologia di clientela, area di mercato, modalità di svolgimento dell'attività, nel caso degli studi di settore¹⁷³.

Oltretutto, anche il presupposto dell'azione accertatrice sottolinea un decisivo elemento di connessione.

Si pensi, al riguardo, allo scostamento del quinto tra reddito dichiarato e quello sinteticamente accertabile, quale presupposto per la rettifica della dichiarazione con il metodo sintetico redditometrico, ed alla sussistenza delle c.d. "gravi incongruenze" che l'art. 62 *sexies* del d.l. n.

170. In relazione agli indici di capacità contributiva, il modello di riferimento si basa su oltre 100 voci di spesa, corrispondenti a 7 categorie aggregate di beni e servizi (abitazione, mezzi di trasporto, assicurazioni e contributi, istruzione, attività sportive e ricreative, altre spese significative, investimenti immobiliari).

171. Il fatto che il nuovo redditometro costituisca il risultato di un'elaborazione statistica si coglie, in particolare, nell'art. 1. commi 3 e 4 del relativo DM, laddove viene statuito che il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva, elencati nella tab. A, è determinato tenendo conto della spesa media Istat, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente, nonché considerando, altresì, le risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore. Va peraltro precisato che lo stesso DM, con riguardo a talune tipologie di spese, impone la considerazione di valori effettivi; sul punto efr *retro* nota 227.

172. I coefficienti del nuovo redditometro sono determinati sulla base di elementi statistici tratti dall'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati per nucleo familiare e per localizzazione territoriale. Assumendo a fondamento due variabili, l'una soggettiva (composizione del nucleo familiare) e l'altra territoriale (sono state individuate cinque aree), i tecnici delle finanze hanno individuato 55 gruppi omogenei di riferimento, valorizzati con coefficienti conseguenti ad elementi induttivi di spesa.

173. Negli studi di settore, i c.d. *cluster* esprimono gruppi omogenei di contribuenti frutto della suddivisione sulla base di una pluralità di fattori, tra tutti gli individui che operano nel settore di attività oggetto dello studio. Circa le modalità di individuazione dei c.d. *cluster*, negli studi di settore, si veda M. BEGHIN, *Commento all'art. 62 bis del d.P.R. n. 600/1973*, *op. cit.*, p. 487.

331/1993, impone, invece, quale requisito legittimante l'accertamento sulla base degli studi di settore¹⁷⁴.

Si tratta, per entrambe le fattispecie, di un limite all'utilizzo della metodologia accertativa, di una sorta di soglia di tolleranza che frena la rettifica e che ha il dichiarato fine di contenere il rischio di sovrastime della variabile oggetto di predeterminazione, ovverosia reddito o ricavi, assai diffusa in ricostruzioni fondate su dati statistici.

Ma, mentre nell'accertamento redditometrico tale soglia è quantificata, negli studi di settore evoca uno scarto rilevante fra ricavi dichiarati e ricavi determinabili sulla base degli studi e si risolve nell'onere, gravante in capo all'ufficio, di dimostrarne l'esistenza¹⁷⁵.

Anche nella fase procedimentale le due metodologie in parola presentano ulteriori elementi di similitudine. Da questa angolazione, si può cogliere, come, al pari¹⁷⁶ degli studi di settore, anche il nuovo redditometro si predisponga quale strumento di *tax compliance*.

Nel senso che, nel caso in cui i ricavi dichiarati non siano congrui rispetto a quelli derivanti dall'applicazione dello studio di settore, il contribuente possa adeguarsi spontaneamente a tale più elevato ammontare, avvalendosi di specifici effetti premiali sul piano accertativo¹⁷⁷.

174. In questo senso M. BEGHIN, *La determinazione sintetica dell'imponibile*, op. cit., p. 225, il quale osserva, in particolare, come la previsione sugli scostamenti dell'accertamento sintetico si leghi a quella contenuta nell'art. 62 *sexies* del d.l. n. 331/1993.

175. Per un approfondimento delle problematiche connesse alle "gravi incongruenze", anche sul piano della motivazione del successivo avviso di accertamento, cfr. M. BEGHIN, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle gravi incongruenze previste dall'art. 62 sexies, comma 3, del d.l. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione statistico probabilistica degli studi settore*, in Riv. dir. trib., 2005, II, p. 452 ss.

176. Al riguardo, giova sempre ricordare che mentre negli studi di settore la rilevanza sostanziale del contraddittorio, con conseguente nullità (annullabilità) dell'accertamento standardizzato non preceduto dallo stesso, è stata decretata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent.ze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009, cit.), nel metodo sintetico redditometrico è la legge a sancirlo come obbligatorio (art. 38 del d.P.R. n. 600/1973, così come novellato dal d.l. n. 78/2010).

177. L'at. 10, comma 9, del d.l. n. 201/2011 individua gli effetti premiali previsti dall'adeguamento spontaneo, sempreché accompagnato dalla comunicazione fedele dei dati rilevanti ai fini degli studi, nonché dal rispetto degli indicatori di coerenza previsti dagli stessi strumenti. Si segnalano, al riguardo, l'inibizione del potere accertativo previsto dall'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600/1973, la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette ed Iva, nonché l'elevazione ad un terzo dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertabile, quale presupposto per legittimare l'accertamento sintetico.

Inoltre il nuovo redditometro, negli obiettivi dichiarati da parte dell'Amministrazione finanziaria, consente l'individuazione di una soglia di coerenza reddituale minima in relazione alle manifestazioni di spesa alla quale il contribuente può spontaneamente adeguarsi ed in corrispondenza della quale risulta fortemente ridotto il rischio di controlli sostanziali approfonditi

Ma è soprattutto il contraddittorio endoprocedimentale, l'elemento di carattere sostanziale che verosimilmente permette di accomunare redditometro e studi di settore.¹⁷⁸

Nell'accertamento fondato sugli studi di settore, il contraddittorio anticipato rappresenta il mezzo fondamentale per adattare lo strumento standardizzato alla specifica realtà del contribuente¹⁷⁹. È, invero, mediante il contraddittorio che vengono valutati elementi o condi-

178. Il nuovo redditometro rischia anche di riprodurre i problemi che hanno connotato gli studi di settore, con particolare riguardo al difetto di trasparenza dello strumento. È, infatti, assai prevedibile la difficoltà, per non dire l'impossibilità, che i contribuenti avranno nell'individuare i criteri di scelta dei campioni significativi assunti a base della costruzione del redditometro, così come le formule statistiche matematiche in esso inglobate ovvero il procedimento della loro derivazione. Si tratta di questioni che incidono sulla motivazione degli atti e che già riguardano il c.d. vecchio redditometro, dal momento che del tutto sconosciute sono le modalità di costruzione degli indici redditometrici e la base informativa su cui gli stessi dovrebbero poggiare. Sulla necessità che il decreto redditometrico espliciti le regole tecniche ed i criteri adottati, cfr F. TESAURO, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 1946; F. BATISTONI FERRARA, *1 principi della riforma tributaria. Accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 712. Per un esame delle problematiche relative alla motivazione in caso, invece, di accertamenti fondati sugli studi di settore, si rinvia a F. NICCOLINI, *Studi di settore e motivazione dell'avviso di accertamento*, in P. Boria (a cura di), *Studi di settore e tutela del contribuente. Quaderni della Riv. dir. trib.*, 2010, n. 6, p. 129 ss.

179. In materiali rettifiche fondate sugli studi di settore, l'art. 10, comma 3-bis, legge n. 146/1998, stabilisce che gli Uffici finanziari, prima della notifica dell'avviso di accertamento, debbano invitare il contribuente a comparire ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 218/1997. Il citato richiamo normativo, pur potendosi formalmente qualificare quale mero invito al contraddittorio funzionale all'adesione del contribuente, è invero interpretato dalla dottrina secondo un significato più ampio, ancorché non univoco. Per un approfondimento del significato attribuibile in dottrina al contraddittorio nel caso di accertamenti fondati sugli studi di settore, si veda M. BEGHIN, *Commento all'articolo 62 bis del d.P.R. n. 600/1973*, cit. 493. Le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con le già citate sentenze 18 dicembre 2009 n. 26635, 26636, 26637 e 26638 hanno, invece, attribuito rilevanza sostanziale al contraddittorio individuandolo quale mezzo di attuazione del giusto procedimento, nonché quale strumento di adeguamento dell'accertamento alla realtà del caso. Le stesse Sezioni Unite hanno anche affermato la nullità (*id est* annullabilità) del conseguente accertamento standardizzato ove non preceduto da contraddittorio.

zioni di carattere oggettivo e soggettivo, riferibili esclusivamente alla posizione del singolo contribuente, che possono aver influenzato il livello di ricavi o compensi dichiarati.

All'indomani delle modifiche introdotte dal d.l. n. 78/2010, è il legislatore che, con il novellato 38 e solo in riferimento alla metodologia accertativa sintetico redditometrica, definisce il contraddittorio anticipato come una fase obbligatoria della stessa, la cui violazione necessariamente produce effetti derivati sul piano della legittimità del

successivo provvedimento impositivo¹⁸⁰¹⁸¹.

180. L'obbligatorietà del contraddittorio non è, tuttavia, rafforzata sul piano normativo dalla previsione espressa di una sanzione. A differenza di quanto previsto dall'art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973 che, come noto, statuisce la nullità degli accertamenti di matrice elusiva non preceduti dalla richiesta di chiarimenti, l'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 non contiene, infatti, alcuna previsione di nullità in caso di mancata attivazione del contraddittorio. Vi è tuttavia chi ritiene che si potrebbe giungere allo stesso risultato con un'interpretazione attenta ai principi generali dell'ordinamento, in particolare al principio di buon andamento della pubblica amministrazione; in tal senso si veda, M. BEGHIN, *Manuale professionale di diritto tributario*, 2013, Milano, nota 387. Il citato Autore sottolinea come, su questa linea, si stia orientando anche la giurisprudenza comunitaria; cfr, al riguardo, Corte di Giustizia della Comunità Europea, sez. II, 18 dicembre 2008 causa n. C-349/07, *Sopropè*, cit.; di grande rilievo e nella medesima direzione, di recente, CGCE, sentenza del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13. Preme qui riportare alcune considerazioni in merito al tema qui trattato nel senso che, si è dell'avviso secondo cui, nell'ambito delle attività accertative fondate sugli studi di settore l'attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente costituisce un presupposto procedimentale indispensabile ai fini della legittimità dell'atto impositivo fondato sulle relative risultanze. Ciò significa che la mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio è destinata ad inficiare la validità ("formale") dell'atto impositivo, il quale risulterà annullabile per carenza di un presupposto procedimentale legittimante l'accertamento. Che la "nullità" cui fanno riferimento le Sezioni Unite delle prima citate sentenze [2009] debba essere intesa nel significato di annullabilità è indubbio [In senso conforme, per tutti, A. FANTOZZI *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, op.cit., p.157], anzitutto perché — così come chiarito anche dalla stessa Corte costituzionale — la sanzione invalidante della nullità tecnicamente intesa (ex art. 21-septies) richiederebbe una espressa previsione normativa (che nella specie manca), ed in ogni caso perché il vizio di legittimità inficiante l'atto impositivo (*id est* la mancata attivazione del contraddittorio procedimentale) non può ritenersi talmente grave al punto da impedire all'atto di assolvere alla sua funzione tipica. Peraltro, che si tratti di annullabilità e non già di nullità è confermato dal fatto che l'atto impositivo (con riferimento a tale profilo di illegittimità) è destinato a "sanarsi" se il vizio *de quo* non viene eccepito nel ricorso di primo grado proposto avverso tale atto. Le Sezioni Unite della Suprema Corte nelle menzionate sentenze, oltre ad aver chiarito che il contraddittorio preventivo deve essere attivato obbligatoriamente a pena di "nullità" (ndr. annullabilità) dell'atto impositivo, hanno anche ribadito — se mai ce ne fosse stato bisogno — l'obbligo di motivazione "rafforzata" di tale atto, ossia l'obbligo per l'Ufficio di motivare l'atto impositivo anche con riferimento alle ragioni per le quali l'Ufficio ha ritenuto di disattendere le argomentazioni addotte dal contribuente, in sede di contraddittorio, a giustificazione dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli desumibili dall'applicazione degli studi di settore [Sull'obbligo di motivazione "rafforzata" degli atti impositivi fondati sulle risultanze degli studi di settore si veda, *funditus*, F. NICCOLINI, *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, op.cit., p. 130 ss. Si veda, inoltre, M. BEGHIN, *Autorità e consenso nella disciplina degli studi di settore: dalla validazione dello strumento alle interferenze sul versante della motivazione e della prova dell'atto amministrativo*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, S. LA ROSA (a cura di), Milano, 2008, p. 185, in cui l'Autore già prima delle sopra ricordate pronunce delle Sezioni Unite, nel sottolineare le implicazioni sul fronte della motivazione e della prova dell'avviso di accertamento derivanti dall'utilizzo degli studi di settore, affermava

Tra l'altro, la previsione dell'obbligo, a carico dell'Ufficio, di convocazione del contribuente per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione, rafforza, senza dubbio, la fase di effettivo e sostanziale confronto anticipato rispetto agli studi di settore, laddo-

quanto segue: « escludo (...) che il solo riferimento allo studio di settore possa costituire, ad un tempo, motivazione e prova dell'atto di accertamento. Escludo conseguentemente, la motivazione "per rinvio" agli studi. Questi ultimi offrono informazioni sullo stato di normalità economica e sono, pertanto, strutturalmente inadatti a funzionare secondo logiche di automatismo »]. Conseguentemente, se il contraddittorio è stato regolarmente attivato ed il contribuente ha partecipato al procedimento fornendo elementi giustificativi dello scostamento tra i ricavi o compensi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore, l'Ufficio ha l'obbligo di motivare l'atto impositivo anche con riferimento alle ragioni per le quali ha ritenuto di disattendere tali elementi; se ciò non accade l'atto impositivo deve ritenersi invalido (*id est* annullabile) per difetto di motivazione. E che debba essere così è indubbio, poiché — si è già ricordato — in presenza di un dovere per l'Ufficio di motivare la pretesa impositiva, questo dovere di motivare deve riguardare tutti gli elementi relativi al presupposto d'imposta, quindi, non solo gli elementi "a favore dell'Ufficio" ma anche quelli "a favore del contribuente", non esistendo, in verità, elementi favorevoli o sfavorevoli all'una o all'altra parte del rapporto tributario, ma solo elementi rilevanti o meno per la determinazione della giusta imposta. Le considerazioni svolte con riferimento all'obbligo di contraddittorio negli accertamenti fondati sulle risultanze degli studi di settore, possono estendersi anche agli accertamenti sintetici, quali accertamenti di tipo presuntivo. Peraltro, una diversa soluzione finirebbe per rendere del tutto inutile l'intervento modificativo del legislatore, privando di significato la sostituzione della facoltatività con l'obbligatorietà del contraddittorio (art. 22 del d.l. n. 78/2010). In altri termini, un'interpretazione sistematica della nuova disciplina non può che condurre a riconoscere che il contraddittorio endoprocedimentale ivi previsto costituisca un presupposto procedimentale indispensabile ai fini della legittimità dell'accertamento sintetico. Ciò significa che l'avviso di accertamento sintetico sarà annullabile se emesso senza che sia stato preventivamente attivato il contraddittorio con il contribuente. Allo stesso modo l'avviso di accertamento sintetico sarà annullabile per difetto di motivazione nell'ipotesi in cui, regolarmente svoltosi il contraddittorio con il contribuente, l'Ufficio abbia ommesso di motivare tale atto anche sulle ragioni per le quali sono stati disattesi gli elementi giustificativi forniti dal contribuente in sede di contraddittorio. Sono, quindi, perfettamente ripetibili, anche con riferimento all'istituto partecipativo previsto nell'ambito dell'accertamento sintetico, tutte le considerazioni svolte in merito alle diverse ipotesi di invalidità che potrebbero interessare gli atti impositivi per violazione delle regole di contraddittorio previste nell'ambito delle attività accertative fondate sulle risultanze degli studi di settore, così come evidenziato dalle celebri pronunce più volte richiamate delle Sezioni Unite del 2009.

181. Il testo della norma in tema di accertamento sintetico, prima del d.l. n. 78/2010, prevedeva la mera facoltatività del contraddittorio, per cui la sua mancata attivazione non veniva assunta quale motivo di illegittimità derivata dell'avviso di accertamento. In dottrina, tuttavia, l'obbligatorietà del contraddittorio era stata sostenuta, in particolare, da L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, op.cit. p. 388, nonché da I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 347.

ve, invece, la relativa disciplina, prevede solo, formalmente, l'invito a comparire ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 218/1997.

Ad ogni modo, la circostanza riferibile alla oggettiva affinità sia sotto il profilo strutturale sia sotto il profilo procedimentale tra le due metodologie di accertamento richiamate, spinge a ritenere come assolutamente coerente non solo l'inquadramento del novellato accertamento sintetico redditometrico all'interno della più ampia area degli accertamenti cd "standardizzati", ma anche l'estensione a tale metodologia delle statuizioni delle Sezioni Unite formulate proprio con riferimento ai parametri e studi di settore.

Non è certamente questa la sede per un esame approfondito di tali pronunce¹⁸², ma un mero richiamo ai principi di diritto più significativi in esse cristallizzati consente di operare di certo una verifica, da ritenersi affatto superflua, della loro loro compatibilità con la nuova metodologia sintetico redditometrica¹⁸³.

Orbene, appare, dunque, centrale la statuizione secondo cui, in tema di accertamenti incentrati su *standard*, va escluso qualsiasi automatismo nella fase di individuazione della ricchezza tassabile, dovendosi ritenere il contraddittorio quale strumento obbligatoriamente deputato ad adeguare il risultato dello *standard* alla concreta realtà economica del singolo contribuente.

Tale principio di diritto sembra necessariamente coerente rispetto al nuovo accertamento sintetico redditometrico, con la conseguenza che, quindi, deve escludersi qualsiasi automatismo anche nell'applicazione delle risultanze redditometriche, al fine di individuare il reddito complessivo che il singolo contribuente avrebbe dovuto dichiarare.

Analogamente agli studi di settore, ciò che anche il redditometro offre è, invero, solo una mera rappresentazione di una realtà, non certamente effettiva, ma tale solo sul piano statistico. Soprattutto nella sua nuova configurazione, il redditometro costituisce, infatti, uno

182. Per un commento alle sentenze delle Sezioni Unite in tema di parametri e studi di settore si vedano, tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, p.212 ss.; A. MARCHESSELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2010, p.251 ss.

183. In questo senso, A. MARCHESSELLI, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, *op.cit.*, p. 3782, il quale, in particolare sottolinea come non significhi nulla il fatto che la giurisprudenza delle Sezioni Unite si sia pronunciata sui parametri e sugli studi di settore, dovendosi ritenere quei principi estensibili a tutti gli accertamenti standardizzati, ivi compreso, quindi, anche il redditometro, come già anticipato *supra*.

strumento matematico statistico capace di esprimere risultati solo sul versante della normalità economica e, particolarmente, di rappresentare dati reddituali medi ordinari riferibili a contribuenti virtuali e non, invece, a ciascun singolo specifico contribuente.

Come gli studi di settore, si sostanzia, quindi, in uno strumento inadatto per definizione a consentire un diretto ed automatico passaggio dal gruppo omogeneo al singolo contribuente, atteso che, individuare il reddito che, in condizione di normalità, ciascun contribuente dovrebbe dichiarare sulla base della disponibilità di taluni o beni o servizi indicativi di capacità contributiva, è cosa diversa dall'accertare il reddito effettivamente posseduto¹⁸⁴.

Ecco che allora, anche nell'accertamento sintetico redditometrico diventa così rilevante, per non dire centrale, il momento di confronto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

È, infatti, attraverso il contraddittorio che le risultanze ottenute mediante l'applicazione dello strumento statistico ai dati che emergono dal patrimonio conoscitivo dell'Agenzia, devono essere adattate alla singola fattispecie, al fine di individuare eventuali elementi di carattere oggettivo o soggettivo che possono aver causato il mancato conseguimento del livello reddituale presunto.

Tuttavia, affinché l'automatismo sia escluso, è necessario che il contraddittorio sia effettivo e non, invece, meramente apparente.

Similmente a quanto già disposto dai giudici di legittimità per gli accertamenti sulla base degli studi di settore, nella ricostruzione sintetico redditometrica, in virtù di quanto statuito, successivamente, dal legislatore, il contraddittorio è destinato ad avere, per legge, conseguenze sostanziali sulla successiva fase accertativa¹⁸⁵.

In tal senso, pertanto, mentre dovrà ritenersi illegittimo l'avviso di accertamento non proceduto dal contraddittorio¹⁸⁶, qualora,

184. È stato osservato che l'accertamento sintetico così come quello redditometrico non si presterebbero ad una utilizzazione di massa, non esistendo dati di normalità economica capaci di adattarsi, secondo schemi di automatismo, a ciascun contribuente; in questo senso, cfr. M. BEGHIN, *Profili sistematici e questioni aperte*, op.cit., p. 723, secondo il quale, ogni caso dovrebbe essere necessariamente vagliato attraverso il confronto diretto.

185. Sostiene che al redditometro siano applicabili tutte le garanzie e le considerazioni applicabili in ordine alla rilevanza del contraddittorio nell'accertamento mediante studi di settore, A. MARCHESELLI, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, op.cit., p. 3782.

186. La partecipazione al contraddittorio anticipato deve ritenersi non obbligatoria per il contribuente, il quale, nel caso in cui non aderisca all'invito dell'Ufficio, conserva il diritto

invece, nel corso del contraddittorio effettivamente instaurato, il contribuente dovesse proporre degli elementi o dei motivi funzionali alla contestazione della ricostruzione sintetica, l'eventuale avviso di accertamento che dovesse essere successivamente emesso, dovrà essere motivato con specifico riguardo anche alle ragioni del mancato accoglimento di siffatte deduzioni o elementi difensivi¹⁸⁷. Sicuramente, non meno rilevante è un altro dei principi di diritto formulati dalle già richiamate Sezioni Unite, secondo cui la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione di parametri e studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici,¹⁸⁸ la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata, in relazione ai soli *standard* in sé considerati, ma è prodotta proceduralmente, in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente.

Non può certamente negarsi la compatibilità di tale principio di diritto anche con il nuovo accertamento sintetico redditometrico in quanto numerosi risultano essere, come si è sottolineato, gli elementi strutturali e procedurali che accomunano studi di settore e nuovo redditometro.

Inoltre, l'esclusione di qualsiasi automatismo nell'applicazione dello strumento certificata dall'obbligo del contraddittorio quale fase di adattamento del dato *standard* al caso specifico, induce a ritenere che anche la metodologia accertativa sintetico redditometrica risulti

di proporre le proprie eventuali difese in fase contenziosa; in tal senso si vedano L. TOSI, *Commento all'art-38*, op.it., p. 229; L. PERRONE, *redditometro verso accertamenti di massa*, op.cit., p. 895; A. MARCHESELLI, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, op.cit., p. 3784 ss.

187. In questo senso si vedano L. TOSI, *Commento all'art-38*, op.cit., p. 229; L. PERRONE, *op.cit.*, p. 895; A. MARCHESELLI, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, op.cit., p. 3785.

188. Con riguardo alle presunzioni semplici in relazione al tema oggetto di trattazione, V.M. BEGHIN, *IL redditometro e gli accertamenti « per standard » nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, ID., n. 26/2013, p. 2035, in commento a Corte di cass., Sez. trib., 20 dicembre, 2012, n. 23557, ove si precisa che « La sentenza della Corte di cassazione n. 23554 del 2012 perviene ad un corretto inquadramento del redditometro e sembra preludere ad una nuova fase dei rapporti Fisco-contribuente, nella quale sono banditi gli accertamenti "a tavolino" costruiti essenzialmente sul mero scarto tra risultato redditometrico e reddito dichiarato. Spetta al Fisco dimostrare, attraverso lo schema argomentativo posto a sostegno della presunzione semplice, che nel caso concreto vi è stata evasione. Tale prova non può essere fornita "ex se" dal risultato redditometrico. La presunzione semplice deve infatti muovere da un dato indiziante certo e, oltretutto, ben radicato nelle regole di esperienza. Nel redditometro tali caratteristiche sono del tutto assenti, perché il dato di partenza, sul quale dovrebbe erigersi tutta la costruzione accusatoria, non è affatto granitico quanto alla specifica situazione nella quale versa il contribuente ».

sorretta da una presunzione semplice, anziché da una presunzione legale relativa, come generalmente sostenuto dalla giurisprudenza della Corte¹⁸⁹.

Il risultato redditometrico alla fine costituisce, infatti, un elemento *ex se* inidoneo, in linea di principio, a fondare una rettifica del reddito dichiarato e, quindi, a consentire una ricostruzione della situazione economica del contribuente, ove non rafforzato e sorretto da altri elementi di riscontro, anche desumibili a seguito del contraddittorio.

Tra l'altro, le stesse indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria in sede di presentazione dell'istituto escludono, in radice, che lo stesso possa dirsi sorretto da una presunzione legale relativa in una logica accertativa, ed introducono, anzi, l'idea del redditometro quale mero strumento per l'orientamento del contribuente ai fini dell'adeguamento spontaneo in dichiarazione, nonché per la selezione dei soggetti da sottoporre a controlli più articolati¹⁹⁰.

189. In questo senso A. MARCHESELLI, *Garanzie e doveri*, *op.cit.* p. 3782; Id., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, p. 219. L'Autore sostiene che il carattere multiforme della realtà su cui il redditometro va ad incidere e le correlate necessità di adattamento, riconosciute dal legislatore con la previsione dell'obbligatorietà del contraddittorio, si armonizzano assai meglio con una configurazione come presunzione semplice, da inserire nel contesto di un accertamento caso per caso. L'assunto è condiviso da G. MARONGIU, *Riflessioni, soprattutto costituzionali, a margine del nuovo accertamento sintetico e redditometrico*, in *New tepe*, 2013, p. 37, il quale, in particolare, ritiene consono alla tipologia dell'accertamento così come disciplinato *ex novo*, concludere che il redditometro possa essere configurato come una categoria di presunzioni semplici da inserire nel contesto di un accertamento caso per caso. In senso conforme anche M. BEGHIN, *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2035 ss.

190. L'amministrazione finanziaria ha individuato la possibilità di intervento sul piano istruttorio a seconda del grado di rischio, ovvero dello scarto tra reddito dichiarato e reddito determinabile in base allo strumento presuntivo, nonché della presenza di specifici indicatori di conferma. In questo senso ha, quindi, precisato che in presenza di uno scarto non elevato, la cui percentuale non è nota ma che si potrebbe attestare su qualche punto percentuale oltre lo scostamento minimo consentito del venti per cento, il contribuente non dovrebbe essere nemmeno invitato a fornire chiarimenti. In presenza di ciò che, invece, l'amministrazione finanziaria definisce rischio medio, sarebbe, invece, attivata la fase di contraddittorio prevista dall'art. 38 comma 7, del d.P.R. n. 600/1973 allo scopo di individuare le cause dello scostamento del reddito dichiarato e reddito stimato. Nel caso in cui le giustificazioni non fossero ritenute condivisibili dall'Agenzia e, comunque, non si addivenisse ad un accordo in sede di accertamento con adesione, la stessa Agenzia dovrebbe procedere alla rettifica della dichiarazione con metodologia fondata sulle spese effettivamente sostenute ovvero con altro strumento presuntivo, ancora in fase di studio ma che l'Agenzia assicura essere fortemente incentrato sulle spese sostenute. I soggetti che

L'assenza di chiarimenti ufficiali sui contenuti del decreto non consente, allo stato, riflessioni più approfondite sulle enunciazioni dell'Agenzia. Tuttavia, appare quantomeno riduttivo degradare siffatto strumento a mero mezzo di selezione dei soggetti da verificare, dal momento che, in caso di invito al contraddittorio da parte dell'Ufficio, il contribuente sarebbe comunque tenuto a spiegare le ragioni della differenza tra reddito dichiarato e reddito presunto calcolato per effetto dell'applicazione dello strumento, così come in sede di accertamento con adesione, la base di definizione del maggior reddito non potrà che essere necessariamente rappresentata dalle risultanze di tale strumento.

Si tratta, comunque, per certi versi, di un mutamento di prospettiva radicale che impone di ripensare i profili strutturali della metodologia accertativa in parola finora assunti come consolidati da dottrina e giurisprudenza e di valutarla alla luce della più generale categoria degli accertamenti standardizzati¹⁹¹.

evidenziassero, infine, un rischio elevato dovrebbero essere, invece, sottoposti a controlli diretti più approfonditi. Su questi punti si vedano le già richiamate schede di presentazione del nuovo istituto disponibili sul sito www.agenziaentrate.it. Per un esame dei profili applicativi e problematici direttamente desumibili dalla presentazione si vedano, invece, A. BORGOGGIO, *Nuovo redditometro: presentazione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Fisco*, 2011, p.6742 ss.; B. SANTACROCE, *Nuovo redditometro: impatto, sulle abitudini dei contribuenti e possibili difese*, in *Corr trib.*, 2011, p. 3737.

191. Significative le osservazioni di M. BEGHIN, *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle «leggi fantasma»*, in *Boll. trib.*, n. 3/2014, p. 167, secondo il quale «La constatazione degli illeciti fiscali va effettuata attraverso l'elevazione di un processo verbale. In questo senso, inequivocabilmente, l'art. 24 della legge n. 4/1929, il quale non prevede deroghe giustificate dal luogo in cui l'attività istruttoria è stata esercitata (controlli presso terzi) oppure dalla tipologia del metodo accertativo utilizzato (accertamenti per «standard»). L'art. 24 cit. rappresenta, pertanto, il naturale punto d'appoggio della disposizione (art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000) che prevede un termine dilatorio di sessanta giorni dalla consegna del Pvc per la notifica dell'avviso di accertamento.», e ancora «L'art. 24 della legge n. 4/1929, infatti, è una di quelle disposizioni che, nonostante il tempo trascorso, è espressione di un principio di altissima civiltà giuridica, facente leva sulla trasparenza nei rapporti tra Fisco e contribuente. [...] Nel caso affrontato dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, invece, l'avviso di accertamento non richiederebbe, ad avviso dei giudici, una previa verbalizzazione perché, in ragione del metodo accertativo utilizzato dall'Agenzia delle entrate, la legge prevede comunque una fase di necessario confronto tra contribuente e Fisco, da instaurare prima della notificazione del provvedimento impositivo. È palese il riferimento agli accertamenti per *standard* (studi di settore o redditometro), la cui disciplina richiede che il contraddittorio rappresenti un momento indefettibile nell'esplicazione del rapporto tra il soggetto che accerta e il soggetto che, di contro, è accertato. Orbene, nelle sentenze in esame non vi è traccia dell'art. 24

Ma si tratta anche di ripensare l'istituto quale strumento di contrasto all'evasione.

È, allora, proprio in ordine alle modalità applicative, ed, in particolare, alla facoltà di adeguamento spontaneo alle risultanze redditometriche, che si coglie l'elemento di maggiore novità dello strumento e, soprattutto, la sua funzione di pressione psicologica, funzionale ad una logica di prevenzione dell'evasione.

Sotto questo aspetto, è fuor di dubbio che il contribuente, laddove riscontrasse un assetto di non congruità tra reddito dichiarato e reddito desumibile dall'applicazione delle risultanze redditometriche, non sarebbe affatto tenuto ad integrare il primo al fine di superare la soglia di congruità.

Nondimeno, non può certamente negarsi l'impatto che una situazione di non congruità potrebbe determinare. Difatti, il timore di subire controlli fiscali approfonditi, con il rischio di essere poi destinatario di accertamenti difficili da contrastare sul piano della difesa, potrebbe indurre il contribuente ad adeguare spontaneamente il livello del proprio reddito complessivo a quello desumibile dal calcolo redditometrico in ossequio proprio al principio di *tax — compliance*.

Ma seppure fortemente migliorato, quantomeno nelle indicazioni dell'Agenzia, nemmeno va dimenticato che il redditometro resta pur sempre uno strumento fortemente impreciso per la misurazione dell'effettiva capacità contributiva del singolo.

Già è stato rilevato come esso costituisca, al pari degli studi di settore, uno strumento statistico capace di esprimere risultati accettabili

della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ancorché i contribuenti, in un modo o nell'altro, si siano lamentati del mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto. Termine, questo, che per l'appunto decorre dal momento della consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni. Come giustificare questa macroscopica dimenticanza? Per quale motivo la nostra Amministrazione finanziaria, pur di fronte ad una disposizione di tal consistenza (l'art. 24 cit.), agisce in molti casi senza porsi il problema della previa consegna al contribuente e del processo verbale di constatazione? Ed ancora: per quale ragione i giudici, la cui attività ruota, tra l'altro, intorno al totem dello *iura novit curia*, non hanno risolto i casi ad essi sottoposti nel senso dell'illegittimità degli avvisi di accertamento che non siano stati preceduti dalla più volte menzionata consegna del processo verbale? *Iura novit curia* significa che il giudice conosce la legge, che egli è il padrone del diritto e che, conseguentemente, può risolvere il caso anche sulla base di disposizioni che il contribuente non abbia esattamente richiamato (o che non abbia richiamato affatto) nei propri scritti difensivi. » Ulteriori ragguagli in *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, M. BASILAVECCHIA, in *Boll. trib.*, n. 5/2012, p. 1113 ss.

sul mero versante della normalità economica¹⁹² ma è noto che normalità economica, da un lato, e capacità contributiva effettiva, dall'altro, risultano concetti il più delle volte non sovrapponibili¹⁹³.

192. La connotazione statistica risulta evidente dalla strutturazione del nuovo redditometro che nell'identificare i coefficienti di capacità contributiva con le spese sostenute per l'acquisto ed il mantenimento dei beni e servizi risultanti da apposito elenco, fonda la rappresentatività in termini di spesa di un numero considerevole di tali elementi sulle medie nazionali Istat, nonché sulle risultanze di analisi e studi socio economici.

193. In questo senso, seppure riferito agli studi di settore, cfr. M. BEGHIN, *Gli studi di settore: predeterminazioni normative da "contestualizzare" non da "demonizzare"*, Atti del convegno di studi organizzato dall'Anti, sezione Friuli Venezia Giulia, in data 10 novembre 2007. Giova segnalare, infine, che dopo l'intervento del Garante della *privacy* del novembre 2013 in materia di redditometro, l'Agenzia delle entrate ha voluto rendere nota la propria volontà di adeguarsi ai rilievi formulati dal Garante medesimo, emanando la circolare n. 6/E del 2014, integrativa della precedente n. 24/E del 2013, destinata principalmente agli uffici ma ovviamente di grande interesse, e anche di rilevanza giuridica, per i contribuenti. La circolare interviene però sulle istruzioni operative per applicare lo strumento, non toccando la struttura del redditometro; la questione della coesistenza della metodologia sintetica con i diritti di riservatezza non sembra superata ed è ragionevole pensare che i profili di criticità segnalati dal Garante debbano riemergere nel corso delle fasi di contraddittorio e delle fasi più strettamente processuali. Per approfondimenti sul tema della *privacy* in rapporto al redditometro si v. M. BASILAVECCHIA, "Privacy" e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio, in *Boll. trib.*, n. 1/2014, p. 9; A. MARCHESELLI, *Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza estera un « assist » ai giudici tributari italiani*, in *Boll. trib.*, n. 1/2014, p. 14; M. BASILAVECCHIA, *L'agenzia delle entrate recepisce le indicazioni del garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in *Boll. trib.*, n. 14/2014, p. 1051.

Le posizioni dell'amministrazione finanziaria e del contribuente alla luce della disciplina in materia di investigazioni tributarie

SOMMARIO: 3.1. Il tenore delle norme che regolano l'approccio investigativo nei riguardi del contribuente, 245 – 3.2. Controllo della correttezza delle operazioni ispettive mediante il processo verbale di verifica quale garanzia per il contribuente, 256 – 3.3. La posizione del contribuente successiva alla chiusura delle operazioni di controllo e precedente alla emanazione dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio, 260 – 3.4. L'estensione del controllo ad altri soggetti e la rilevanza delle indagini bancarie sui conti intestati a "terzi", 269.

3.1. Il tenore delle norme che regolano l'approccio investigativo nei riguardi del contribuente

Il procedimento amministrativo tributario è tendenzialmente, ma non esclusivamente, destinato al recupero delle imposte evase¹. Per il perseguimento di tale interesse, si svolgono le operazioni di controllo e conoscenza dei fatti rilevanti per il Fisco, nel rispetto dei diritti e delle libertà costituzionalmente garantite e secondo i canoni del giusto procedimento amministrativo. In tale contesto, si avverte sempre più l'esigenza di dare precisa attuazione alle regole poste a tutela del

1. L'attività di accertamento tributario, inteso quale procedimento d'imposizione, corrisponde ad una sequenza di atti ed operazioni diretti a constatare l'*an* e il *quantum* della prestazione imposta, ad opera sia del contribuente sia dell'ente impositore. L'autodeterminazione del prelievo da parte del contribuente, di cui si avvale qualsiasi specie di imposta, è un momento inevitabile del procedimento tributario nel corso del quale, tuttavia, non sempre si svolge l'attività accertativa dell'ufficio, che comprende, oltre alle operazioni di mero controllo delle dichiarazioni, anche quelle determinanti l'utilizzo di poteri ispettivi, e che può estrinsecarsi, tra l'altro, nell'adozione di atti amministrativi.

contribuente, in ragione di nuovi e più invasivi strumenti di indagine attribuiti agli agenti che sono addetti ai controlli fiscali.

In questa sede, si intendono percorrere, seppur brevemente, le principali linee in cui si estrinseca l'attività tributaria dell'istruzione, tenendo in giusto conto la normativa in tema e, in particolare, le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente che regolano i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il soggetto passivo sottoposto a verifiche fiscali.

Lo schema applicativo della quasi totalità dei tributi si fonda sulla collaborazione tra Fisco e contribuente². A quest'ultimo sono imposti *in primis* obblighi di autoliquidazione, di versamento e di dichiarazione³, mentre l'intervento del Fisco è solo successivo ed è diretto al controllo del corretto adempimento di detti obblighi. Le modalità di svolgimento del controllo fiscale contemplano l'esercizio di diversi poteri istruttori, alcuni di tipo esterno, ovvero presso la sede del contribuente, altri, invece, a distanza, mediante gli inviti a comparire per fornire dati e notizie o per esibire o trasmettere atti e documenti o l'invio di questionari per la raccolta di informazioni⁴, ed, ancora, pos-

2. Al di là dell'oggettiva difficoltà di prevedere un unico schema di attuazione dei procedimenti d'imposizione, i quali possono articolarsi in una pluralità di soluzioni applicative, si riconosce un *iter* procedimentale tipico che va dalla dichiarazione, al controllo della stessa e al conseguente ed eventuale accertamento, in rettifica o d'ufficio (Cfr., B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, *op. cit.*, p. 104).

3. Cfr., F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, *op. cit.*, p. 155.

4. Alternativamente all'esecuzione di una attività di verifica fiscale, i controlli amministrativi possono risolversi nella facoltà di invitare i contribuenti a comparire presso l'ufficio dell'organo ispettivo, per richiedere dati, notizie e chiarimenti « rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti », e non anche di terzi diversi dai destinatari dell'invito a comparire (Ai sensi degli articoli 32, comma 1, n. 2 del d.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 2, n. 2 del d.P.R. n. 633/1972); destinatario di tale invito può essere solo il contribuente, o l'esercente un'impresa, arte o professione. Trattasi di una modalità autoritativa di acquisizione di conoscenze fiscalmente utili che, imponendo al soggetto passivo un *facere*, si sostanzia, comunque, in un potere investigativo in grado di incidere, benché in misura minore rispetto al potere di accesso ispettivo, sulla libertà del soggetto tenuto a compiere una prestazione personale, ovvero obbligato a comparire presso l'ufficio del titolare del relativo potere. L'invito dell'organo ispettivo, che esercita il suddetto potere, deve essere particolarmente preciso e deve contenere l'indicazione di un termine perentorio per la comparizione ed il motivo della convocazione, così da informare anticipatamente il soggetto destinatario dell'invito in ordine all'oggetto dell'indagine. Inoltre, attraverso l'esercizio dei poteri investigativi può imporsi al contribuente l'obbligo di esibire o di trasmettere documenti fiscalmente rilevanti ai fini dell'accertamento (il c.d. obbligo di *dare*). In questo caso, l'accertamento interesserà esclusivamente il destinatario dell'ordine, fermo restando

sono attivarsi modalità d'indagine anche nei confronti di un soggetto terzo.

L'attività, solo eventuale, di conoscenza e di controllo degli adempimenti tributari da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale si trova in una posizione di estraneità rispetto all'ambito in cui si collocano i fatti assunti dalla legge a presupposto d'imposta⁵, si esercita mediante poteri conoscitivi e di controllo, talvolta, marcatamente penetranti nella sfera giuridica del contribuente, in quanto idonei a provocare una inevitabile compressione delle libertà individuali, e, come tali, dotati di particolare autoritatività⁶.

La verifica è la principale forma di controllo fiscale⁷. Essa si articola

che lo stesso potere può essere esercitato anche nei confronti di soggetti terzi con i quali il contribuente abbia intrattenuto rapporti (Ai fini Iva, l'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633/1972, l'esibizione riguarda solo documenti e scritture, ed è subordinata alla comparizione in ufficio, personale o a mezzo di rappresentanti, del contribuente. Mentre, per le imposte dirette, l'art. 32, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 600/1973 non prevede che l'esibizione debba accompagnarsi alla comparizione del contribuente in ufficio, ammettendo dunque modalità alternative di esibizione o trasmissione all'organo richiedente).

5. Così, A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 4. In S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 219, l'Autore sottolinea l'esigenza di « riequilibrare, a favore dell'Amministrazione finanziaria, la netta posizione di inferiorità in cui essa viene a trovarsi in un ordinamento che tende ad adeguare l'imposizione alle dimensioni di fenomeni conoscibili, nei loro reali termini, solo dai contribuenti ».

6. Secondo R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, p. 135, I poteri degli Uffici nelle indagini fiscali sono *marcatamente inquisitori*, ed espressione di supremazia amministrativa.

7. L'attività ispettiva è svolta dagli uffici finanziari dell'Amministrazione d'intesa con la Guardia di finanza. I poteri amministrativi di controllo e di accertamento e quello di irrogazioni delle sanzioni, sono, però, esclusivamente di competenza degli Uffici. Nell'attività di ricerca e di prevenzione di evasioni e di violazioni finanziarie, le funzioni proprie della Guardia di finanza attengono i rilievi e le constatazioni, nonché le informazioni di supporto all'accertamento tributario (E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, cit. p. 318 e ss., in cui si legge che « 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 »); i relativi controlli riguardano tutti i settori impositivi. A quest'organo sono quindi attribuiti gli stessi poteri ispettivi degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, i quali possono essere esercitati autonomamente o su richiesta degli Uffici stessi, secondo quanto disposto dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973. La maggior parte delle verifiche fiscali presso il contribuente sono svolte dalla Guardia di finanza in cooperazione con gli uffici finanziari, la quale riveste, dunque, un ruolo primario nello svolgimento dei compiti di polizia tributaria, occupandosi

in una serie di operazioni che hanno inizio con l'accesso, si snodano nelle ispezioni in senso stretto, ovvero nell'esame della documentazione contabile del soggetto indagato e, quindi, dei libri, registri, documenti e scritture presenti nei locali (compresi quelli la per i quali le attività di tenuta e di conservazione non sono obbligatorie)⁸, e, successivamente, proseguono con le verificazioni, operazioni, quest'ultime, che corrispondono ai controlli sugli impianti, sul personale dipendente, sull'impiego di materie prime, e su ogni dato rilevante ai fini della determinazione dell'esatto adempimento delle norme fiscali⁹, al termine di queste operazioni si prevede la redazione del processo verbale di constatazione¹⁰.

Nelle disposizioni di legge è previsto che gli Uffici possano procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche *per l'adempimento dei loro compiti*, ma, gli ampi margini operativi e discrezionali degli organi investigativi sono mitigati dal rispetto dei principi costituzionali

di perseguire fenomeni evasivi ed elusivi che necessitano di rilievi più intensi e approfonditi. Oltre alle rappresentazioni formali e contabili, il legislatore ha voluto, infatti, riconoscerle un ruolo strategico nell'attività istruttoria tributaria, tanto da potenziarne, di recente, le competenze — Inoltre il decreto legge 2 marzo del 2012, n. 16 *Decreto semplificazioni* (Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 26 aprile 2012, n. 44), ha fortemente valorizzato i poteri ispettivi del corpo di polizia. Al fine del necessario coordinamento di detta azione, periodicamente e nei casi di indagini sistematiche, intervengono degli accordi tra Uffici e Guardia di finanza, in ottemperanza dei quali gli organi in questione si danno reciproca comunicazione dell'inizio delle ispezioni e delle verifiche fiscali e trasmettono, all'esito delle stesse, i dati acquisiti agli organi richiedenti (Cfr., A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, op. cit.*, p. 413 e ss.)

8. B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Milano, 2002, p. 122, distingue l'*ispezione* in senso lato, quale attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, dall'*ispezione* in senso stretto, diretta, invece, specificamente all'esame dei documenti, quindi della contabilità del contribuente e ad ogni altro riscontro documentale attinente ai fatti fiscalmente utili.

9. Nel corso dell'accesso, i funzionari possono tra l'altro compiere differenti ricerche, non essendo vincolati ai materiali ed agli elementi messi a disposizione dal soggetto indagato. Cfr., F. A. CIMINO, *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2007, p. 1033. In questi termini, anche G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, p. 449, e B. SANTAMARIA, *Accessi, ispezioni e verifiche*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1999, vol. I, p. 2, l'Autore precisa che nel reperimento di materiale ed elementi, la ricerca che può eseguirsi anche contro la volontà del contribuente, va distinta dalla raccolta che si esercita attraverso la collaborazione del contribuente, il quale acconsente all'esibizione dei documenti da sottoporre ad ispezione.

10. In tema, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario Parte generale, op. cit.*, p. 198; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, p. 449; B. SANTAMARIA, *Accessi, ispezioni e verifiche, op. cit.*, p. 2.

e soprattutto, dalle disposizioni presenti nei sette commi dell'art. 12 dello Statuto dei contribuenti, recante *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, che sono stati introdotti dal legislatore statutario con il preciso intento di tutelare il soggetto indagato. L'art. 12, oltre a prevedere espressamente alcune regole di condotta per l'Amministrazione finanziaria, ha riconosciuto, infatti, i diritti del contribuente nel corso dell'istruttoria tributaria, fase del procedimento che si caratterizza per la particolare invasività nella sfera giuridica dei privati.

Le norme in tema di attività conoscitiva e di controllo introdotte dal legislatore statutario, pur non apportando alcuna modifica e restrizione alla dotazione di strumenti investigativi a disposizione dell'Autorità finanziaria, già presenti nel tessuto normativo al momento in cui è stata emanata la legge n. 212 del 2000, hanno, tuttavia, conferito all'azione amministrativa un senso garantistico con il quale si tenta di equilibrare la diffusa aggressività dei poteri istruttori¹¹.

Nel momento in cui, al fine di reperire gli elementi utili all'accertamento delle imposte e di verificare possibili violazioni degli obblighi tributari, risulta strettamente necessario utilizzare strumenti d'indagine potenzialmente lesivi degli interessi e dei diritti inviolabili garantiti, l'Ufficio ricorre a quei poteri istruttori¹², come già precisato, tassativamente individuati ed azionabili solo al realizzarsi dei presupposti previsti dal legislatore¹³.

Il procedimento d'ispezione ha effettivo inizio con l'avvio dell'esercizio dei poteri istruttori¹⁴, ossia, con l'ingresso dei funzionari

11. In tema, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 126; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge n. 212 del 2000*, in *Boll. trib.* 2002, p. 1049, sottolinea che il legislatore dello Statuto ha così previsto una norma finalizzata a garantire maggiormente i diritti del contribuente fin dalla fase precedente l'emissione dell'atto finale di accertamento.

12. La disciplina dei poteri d'indagine per le imposte sui redditi è contenuta negli artt. 31 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973, e in materia di Iva negli artt. 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972.

13. Si esclude un *potere inquisitorio generalizzato*, i poteri istruttori sono tassativamente contemplati in una *legislazione per casi*, Cfr., R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 1988, p. 260.

14. In tema, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, op. cit., p. 82 «nell'ordinamento attualmente vigente l'iniziativa dell'attività di controllo ha la caratteristica di essere implicita: di non assumere, cioè, autonoma rilevanza, né all'interno, né tantomeno all'esterno dell'A.F., concretandosi l'inizio stesso semplicemente nel compimento del primo atto istruttorio».

degli Uffici o della polizia tributaria nei locali del contribuente o dei terzi, che rivela la volontà di eseguire un accesso ispettivo, preceduto da autorizzazione, prescritta a tutela dei diritti fondamentali¹⁵ — secondo quanto stabilito dalla legge — il cui unico impedimento è rappresentato dalla totale assenza di un qualunque soggetto addetto al luogo¹⁶.

Il potere di accesso¹⁷, disciplinato dall'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'ingresso e la permanenza dell'autorità nei locali, anche senza il consenso del titolare è, inoltre, necessariamente subordinato, a norma del comma uno, parte prima, dell'art. 12 dello Statuto dei contribuenti, al manifestarsi di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo, condizione, questa,

15. In tema, si rinvia al cap. I, par. I.I.I.

16. La nozione di locale sottoposto a controllo fiscale è molto estesa, potendo comprendere qualsiasi spazio delimitato dall'esterno, chiuso o parzialmente aperto, che sia nella disponibilità di un soggetto ed anche i luoghi che siano stati utilizzati solo transitoriamente. Nell'ampia categoria di locali oggetto di accesso sono compresi, inoltre, determinati beni mobili, quali autovetture, aeromobili e natanti, ove si svolge parte della vita della persona (Vedere, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, op. cit., p. 247; A. M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 528 e ss.; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 245 e ss.). Gli investigatori possono accedere in qualunque luogo in cui si ritiene di acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento, anche se riferibile ad un soggetto terzo. Manca un esplicito riferimento al soggetto proprietario o a colui che ha la disponibilità dei locali ispezionati e non è presente alcuna espressa esclusione in merito alla possibilità di eseguire accessi ispettivi nei locali che sono nella disponibilità di terzi (In tema, A. M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, op. cit., p. 528 e ss.).

17. Su questo argomento, F. GALLO, *Polizia tributaria*, in *Nss. Dig. It.*, V, App., 1984, p. 1087; L. SALVINI, *La partecipazione del contribuente all'accertamento*, op. cit.; A. MONDINI, *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, p. 884; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1995; A. M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli uffici finanziari*, op. cit., p. 33; G. PEZZUTO — S. SCREPANTI, *La verifica fiscale*, Milano, 2002, p. 39; L. FERLAZZO NATOLI — S. ROMEO, *La fase istruttoria nell'accertamento tributario: l'accesso*, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1367; B. SANTAMARIA, *Accessi, Ispezioni e verifiche*, op. cit., p. I; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 185; A. NUZZOLO, *Limiti e vizi dell'accesso nell'attività di verifica fiscale tra Statuto del contribuente e nuove tecnologie*, in *Il fisco*, 2006, p. 810; C. BUCCICO, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1485; M. CAPOLUPO, *Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2104; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, in *AA.VV.*, *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar — F. Tundo, Piacenza, 2005, p. 116; F. A. CIMINO, *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, op. cit., 1029. A. R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto alle verifiche fiscali*, in *DIR. PRAT. TRIB.*, 2006, I, p. I.

indicativa dell'opportunità che l'attività amministrativa d'ispezione, in cui convergono i diversi interessi, sia anticipata da una valutazione dell'Ufficio in ordine all'adozione di strumenti meno invasivi, quali, ad esempio, convocazioni in ufficio, richieste di dati o invio di questionari¹⁸. La suddetta previsione circoscrive l'operato degli investigatori e vincola gli stessi al rispetto del principio di proporzionalità¹⁹, in un'ottica garantistica e di buon andamento del potere amministrativo *de quo*²⁰, laddove, prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei contribuenti, l'assenza di vincoli normativi consentiva, invece, agli organi operativi un'ampia discrezionalità nella scelta delle modalità investigative che si sostanziava nella possibilità di ricorrere a poteri istruttori di elevata incisività nella sfera privata²¹.

18. Secondo quanto precisato dalla circolare del Comando Generale della Guardia di finanza, 17 agosto 2000, n. 250400, recante *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*, in banca dati *il fiscovideo*, le effettive esigenze ricorrono quando l'indagine: a) implichi la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabili o extracontabile; b) imponga l'effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come è il caso delle cosiddette: — « 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; — « altre rilevazioni », tra le quali, la misurazione del consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione; la resa lavorativa media del personale impiegato; la rilevazione dei listini prezzi; il calcolo dei consumi di materiali necessari ai processi produttivi; la rilevazione 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 economica oggetto di controllo. Inoltre, la circolare in parola 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 di imposta (artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972) 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 terzi; inviti ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti) ».

19. Vedi cap. I, par. 1.5.

20. In tal senso, F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, Torino, 2007, p. 273.

21. Cfr., G. D. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, op. cit., p. 100, « era liberamente privilegiato l'esercizio del potere di accesso fiscale rispetto ad altre modalità di indagine, ancorché queste ultime, pur previste dalla norma, risultassero meno invasive della sfera giuridica del contribuente ». La dottrina da tempo avvertiva l'esigenza di disposizioni normative volte a regolare l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica data la loro particolare incisività, Cfr., F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, op. cit., p. 655, in cui l'Autore precisa che non « può ritenersi che l'assenza dei limiti normativi all'esercizio vada interpretata come indiffe-

Il legislatore statutario, in molte previsioni normative che attengono l'esercizio dei poteri istruttori, sembra proprio incarnare il principio dell'art. 1, secondo comma della legge n. 241 del 1990, di cui si è già fatto cenno nell'ambito dell'esame delle regole di buon andamento ed imparzialità che governano l'azione amministrativa. Tale norma sancisce il divieto di aggravamento del procedimento amministrativo se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria.

Atteso, dunque, il rispetto dei canoni di pubblicità e di trasparenza dell'attività amministrativa, lo Statuto prevede il diritto del contribuente di essere informato dell'inizio della verifica fiscale, di conoscere le ragioni che hanno giustificato l'utilizzo di questo strumento istruttorio particolarmente invasivo²², e l'oggetto su cui verte; il soggetto indagato, inoltre, può godere dell'assistenza di un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria²³. Al fine di garantire l'efficacia dell'intervento ispettivo si predilige un atteggiamento prudente da parte dell'Amministrazione finanziaria, limitando, in questo modo, la menzionata informazione alla fonte di attivazione della verifica, centralizzata o d'iniziativa²⁴, senza comunicare, invece,

renza del legislatore alla compressione dei diritti del privato e, quindi, come legittimazione dell'ufficio ad usare incondizionatamente il suo potere attraverso la scelta delle modalità di esercizio ».

22. Così, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 125 e ss. Vedere inoltre, G. NANULA, *Le ragioni giustificative della verifica fiscale*, in *Il fisco*, 2003, p. 5735 e ss. secondo l'autore « le ragioni significano la causa, la motivazione del perché venga attivato nei confronti del contribuente — o comunque della sua impresa — uno strumento procedurale dichiaratamente finalizzato alla repressione dell'evasione fiscale; e perché proprio nei suoi confronti e non nei confronti di altri; le ragioni significano cioè quale sia il criterio che abbia guidato la scelta ». In assenza delle ragioni giustificatrici la verifica risulterebbe in contrasto con la regola di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa prevista dall'art. 97 della Costituzione, Cfr., F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, op. cit., 282.

23. Ex art. 12, secondo comma, della Legge n. 212/ 2000.

24. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011, p. 202; ID., *Accessi e altre indagini nei confronti di studi professionali*, in *Corr. trib.*, n. 11/1195, p. 21. In tema, L. MAGISTRO, *La programmazione dell'attività di controllo*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 814. Le fonti d'innescio di un controllo fiscale possono essere centralizzate ed, in tal caso, l'Amministrazione finanziaria deve rispettare i criteri selettivi stabiliti annualmente con decreto dal Ministero delle finanze oppure, possono essere d'iniziativa, se rappresentate da segnalazioni provenienti dall'organo ispettivo precedente o da altri soggetti esterni all'Amministrazione finanziaria, o possono, inoltre, derivare da informazioni e risultanze

le specifiche ragioni della scelta, il piano investigativo e gli elementi acquisiti prima dell'intervento, qualora si ritenga che la loro piena conoscenza possa compromettere il risultato della verifica²⁵. Nonostante manchi un vero e proprio « avviso preventivo » dello svolgimento di un'attività di verifica fiscale nei confronti dell'interessato²⁶, la previsione in commento tende a favorire la dialettica tra gli Uffici finanziari e il contribuente, integrando la normativa in tema di accesso ispettivo in cui è disposto che l'autorizzazione del capo dell'ufficio a procedere nei locali in cui il contribuente svolge la sua attività ne debba precisare lo scopo.

Con riferimento alle modalità esecutive e nell'intento di ridurre i disagi che il soggetto può subire durante l'attività ispettiva, per la smisurata presenza dei verificatori ed il connesso rischio di un rallentamento della propria attività economica, la seconda parte del comma 1, dell'art. 12 dello Statuto stabilisce che gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali « si svolgono, salvo casi eccezionali e 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 ». Sono interpretati allo stesso modo, il comma tre del medesimo articolo il quale prevede che « su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta » e, la disposizione del quinto comma

prodotte durante lo svolgimento di altri controlli, o contenuti in banche dati disponibili. Nel momento in cui si compie il primo atto istruttorio deve comunicarsi al contribuente il nominativo del responsabile del procedimento (in assenza l'interessato potrà richiederlo all'unità organizzativa) al quale rivolgere le richieste, le osservazioni e le indicazioni, necessarie per lo svolgimento dell'azione amministrativa di controllo. Il responsabile del procedimento è disciplinato dal Capo II della legge n. 241/1990. La direttiva ministeriale del 25 novembre 1996 ha stabilito che « Ferma restando l'esigenza di una sempre più diffusa attivazione degli uffici per le relazioni con il pubblico, previsti dall'art. 12 d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni ed integrazioni, L'Amministrazione finanziaria è richiamata, nello svolgimento dei procedimenti amministrativi, ad una puntuale osservanza delle disposizioni contenute nel Capo II della legge 7 agosto 1990, n. 241 ».

25. Come precisato dal Comando generale della Guardia di finanza, in relazione agli obblighi di informazione sulle ragioni della verifica, introdotti dallo Statuto del contribuente, nella circolare n. 250400 del 17 agosto 2000, in *Banca dati Big Ipsoa*.

26. Cfr., F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, op. cit., 281.

che regola, specificamente, la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente.

È, pertanto, evidente il desiderio di contenere il disagio che la verifica fiscale può arrecare al contribuente, ferma restando l'esigenza di assicurare la completezza ed il buon esito dell'indagine, in linea con il divieto di non aggravare il procedimento amministrativo²⁷.

La previsione contenuta al V comma dell'art. 12²⁸ limita la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente ad un massimo di trenta giorni lavorativi, prorogabili per altri trenta nei casi di particolare complessità dell'indagine, che siano individuati e motivati; inoltre, in forza delle modifiche apportate dal decreto legge n. 70 del 2011, la presente disposizione prevede ora un periodo di permanenza di 15 giorni lavorativi, prorogabili di altri 15, e contenuti nell'arco di un trimestre, per le verifiche svolte presso le sedi di imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi²⁹, al fine di attenuare gli intralci che le attività commerciali possono subire a causa di controlli amministrativi del corretto adempimento degli obblighi tributari³⁰. I

27. Questa esigenza è stata avvertita anche dalla Guardia di finanza, che ha disposto « la scelta delle "strategia ispettive" compiuta dai responsabili della verifica, destinata a trovare riscontro nell'apposito "piano", dovrà essere effettuata — a factor comune per tutti i tipi di intervento, a prescindere dalle dimensioni economiche del soggetto ispezionato, non più solo in funzione del principio dell'economicità, basato sul rapporto costi — benefici dell'azione ispettiva ma anche della necessità di rispettare i limiti massimi di permanenza presso il contribuente », Cfr., Circolare n. 17 agosto 2000, n. 250400, *op. cit.*.

28. La norma dello Statuto che disciplina la durata della permanenza dei verificatori presso i locali del contribuente è stata molto problematica. G. FORTUNA, *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Il fisco*, 2001, secondo l'Autore « bisognerebbe ricondurre, per quanto possibile, il procedimento di controllo tributario, che è pur sempre un procedimento di natura amministrativa, nell'ambito degli istituti di garanzia della L. 7 agosto 1990, n. 241, come è noto, non impone alcun termine perentorio rigidamente predeterminato per la conclusione dei procedimenti amministrativi, ma segue una strada più flessibile per non pregiudicare nessuno degli interessi in gioco, né quelli privati, né tanto meno quelli pubblici. Infatti, l'art.2 della l. n. 241/1990 impone alle pubbliche amministrazioni di determinare le diverse tipologie di procedimento e di stabilire successivamente, per ciascun tipo di procedimento, il termine in cui esso deve concludersi ». In dottrina, ved. cap. I, par. 1.3.

29. Ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del d.l. 13 marzo 2011, n. 70, *Decreto Sviluppo*, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106. L'accesso presso le sedi degli imprenditori in contabilità semplificata e dei lavoratori autonomi essere oggetto di programmazione a livello statale sub-statale, al fine di ridurre il « peso della burocrazia che grava sulle imprese e più in generale sui contribuenti ».

30. Così, G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.Vv., *Consenso*,

verificatori possono ritornare presso la sede del contribuente, decorso il periodo indicato dalla norma, per esaminare le osservazioni e le richieste presentate dal contribuente al termine delle operazioni di verifica, ovvero previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio nell'ipotesi in cui ricorrano specifiche ragioni³¹.

Il legislatore statutario ha così introdotto una limitazione temporale alla presenza fisica dei verificatori presso la sede del contribuente, al fine di non arrecare un disturbo aggiuntivo all'attività economica e professionale del soggetto indagato³². Il limite di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente indicato dalla norma assolve un ruolo di garanzia del diritto all'inviolabilità del domicilio *ex art. 14* della Costituzione, che viene ulteriormente tutelato, nel momento in cui ha inizio l'accesso, attraverso il sistema delle garanzie prescritte dall'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972³³.

La disposizione del quinto comma è stata alquanto controversa dal

equità e imparzialità nello Statuto dei contribuenti. Studi in onore di Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito — A. Contrino—A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 339. L'Autore precisa che il legislatore ha inteso perseguire in questo modo il duplice fine, l'attenuazione degli intralci opposti alle attività commerciali, ma anche il potenziamento delle conseguenti attività d'imposizione e riscossione, laddove il decreto legge n. 70/2011 prevede che le verifiche pur essendo meno numerose, *ma, valendo per i debiti di natura tributaria contributiva e assistenziale, innescheranno procedimenti d'imposizione e riscossione per crediti anche di natura diversa da quella tributaria.*

31. Secondo quanto indicato poi dalla già richiamata circolare della Guardia di Finanza n. 250400 del 2000 « nel computo dei giorni di permanenza si dovranno considerare soltanto le giornate lavorative effettivamente trascorse presso il contribuente e non i singoli contatti (ad esempio, per notificare atti, prelevare o riconsegnare documenti) ».

32. Così, F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, *op. cit.*, 287 e ss. G. NANULA, *Verifiche fiscali. I problemi del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2003, p. 6050, ritiene che « le interruzioni e le sospensioni della verifica debbano essere comunque determinate da effettive esigenze di completezza del controllo, attraverso rilevamenti esterni all'impresa verificata, come, ad esempio, nel caso dell'effettuazione dei cosiddetti controlli incrociati con i suoi clienti ed i suoi fornitori ovvero per svolgere le complesse indagini, anche esterne, concernenti l'emissione o l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Non accettabili sarebbero, invece, le dette interruzioni e sospensioni se fossero motivate da problemi organizzativi interni agli uffici finanziari (come, ad esempio, la necessità che i verificatori fruiscano di ferie o licenze), in quanto tali problemi non possono evidentemente risolversi in danno ai contribuenti ».

33. In tal senso, L. TOSI, *Lo Statuto e la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore di Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 327 e ss.

punto di vista interpretativo. Secondo un'interpretazione letterale, la limitazione temporale ivi prevista si applica solo alle giornate lavorative in cui si realizza la presenza fisica dei verificatori presso le sedi del contribuente, escludendo i giorni di sospensione e quelli in cui le operazioni vengono svolte presso gli uffici dei verificatori, al fine di non arrecare un ulteriore disturbo al regolare andamento dell'attività economica del soggetto; secondo altra interpretazione, invece, il limite temporale della disposizione si riferisce estensivamente alla durata dell'attività di verifica. In seguito alla modifica apportata dal d.l. n. 70 del 2011, la nuova formulazione ha chiarito definitivamente che il termine di permanenza del quinto comma corrisponde alla somma dei giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente e non alla durata complessiva della verifica.

La permanenza dei verificatori, dunque, non coincide con l'indagine fiscale nel suo complesso, quest'ultima, infatti, può svolgersi anche in locali diversi da quelli del contribuente, oltre i termini disposti dallo Statuto³⁴, e può articolarsi in ulteriori attività (come, ad esempio, le attività negli uffici della stessa Amministrazione finanziaria) rispetto alle operazioni nelle sedi del contribuente.

Dopo la conclusione delle operazioni, la verifica fiscale potrebbe riaprirsi per l'esame delle osservazioni e delle richieste eventualmente presentate dal contribuente. Pertanto, deve escludersi, in linea di principio e secondo quanto previsto del legislatore, una predeterminazione della durata complessiva della verifica fiscale.

3.2. Controllo della correttezza delle operazioni ispettive mediante il processo verbale di verifica quale garanzia per il contribuente

In ottemperanza alla regola del corretto svolgimento dell'azione amministrativa, l'attività istruttoria, atteso il suo carattere autoritativo, deve essere formalizzata in atti o documenti. Si prevede, infatti, l'utilizzo di comunicazioni formali, laddove l'esercizio del potere istruttorio non determini in concreto un incontro diretto tra verificatori e sog-

34. Cfr. S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 131. Allo stesso modo, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 211.

getto indagato, come, ad esempio, nel caso dei questionari rivolti al contribuente o a soggetti terzi. L'organo di controllo è tenuto a rispettare il medesimo obbligo di documentazione anche in occasione dell'esercizio di poteri istruttori che creano, invece, un contatto diretto tra le parti, essendo quest'ultimo tenuto alla redazione del processo verbale³⁵, sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, dando conto, in mancanza di detta sottoscrizione, delle relative motivazioni.

Il processo verbale di verifica assolve, innanzitutto, una funzione informativa: il contribuente può ottenere anche una copia di questo atto che, al suo interno, racchiude una sintetica descrizione delle operazioni compiute giornalmente, con riferimento alle procedure ed alle modalità per la ricerca delle informazioni utili al controllo fiscale. Dal documento in esame devono risultare le ispezioni eseguite, le rilevazioni effettuate, le richieste formulate e le risposte ricevute, secondo quanto disposto dall'art. 52, VI comma, del d.P.R. n. 633 del 1972³⁶. Si tratta di un atto pubblico, come tale, destinato a provare il compimento di attività da parte di pubblici ufficiali e di azioni avvenute in loro presenza, esercitando, gli organi del Fisco (gli ufficiali e gli agenti della polizia tributaria), una pubblica funzione amministrativa. È un atto scritto che rinviene la propria legittimazione soggettiva direttamente dalla legge in termini di obbligatorietà³⁷.

La finalità principale del processo verbale è quella di stabilire in ogni momento la verità dei fatti e delle operazioni compiute nel corso della

35. In tal senso, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 220 e ss.

36. « 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; 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 ».

37. Cfr. B. SAMTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, p. 53 e ss.; ID., *La frode fiscale*, Milano, 2011, p. 417 ss., l'Autore sostiene che il processo verbale in materia tributaria fa fede fino a querela di falso se ha i requisiti fondamentali dell'atto pubblico (In tema, V. CANDIAN, *Documento e documentazione (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, VIII, 1964, p. 579; G. CRISCI, *Atto pubblico (diritto civile)*, in *Enc. dir.*, I, 1959; M. S. GIANNINI, *Documentazione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XIII, 1964, p. 607), che sono la qualità di pubblico ufficiale degli organi ispettivi, la legittimazione soggettiva e l'osservanza delle forme previste dalla legge. Ma lo stesso Autore precisa che questa particolare efficacia probatoria del processo verbale riguarda solo la provenienza del pubblico ufficiale che ha redatto l'atto nonché le dichiarazioni rese in sua presenza, si esclude invece nei confronti di qualsiasi enunciazione che determini un apprezzamento da parte del pubblico ufficiale e delle dichiarazioni solo ricevute, ma non direttamente percepite dal pubblico ufficiale.

verifica fiscale, il che è indicativo di una visione aperta dei rapporti intercorrenti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti³⁸, dal momento che è necessario che i verificatori, nel riportare a verbale le osservazioni ed i rilievi eseguiti, collaborino con il soggetto sottoposto a controllo,

Ai sensi dell'art.12, comma 4, L. n. 212/2000, *Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente, lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*. La successiva sottoscrizione del verbale, assieme al motivato rifiuto di sottoscriverlo, favorisce il controllo delle operazioni istruttorie ed assicura, inoltre, una partecipazione attiva del contribuente alle operazioni di controllo, laddove, invece, prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei contribuenti, si riconosceva al contribuente solo un obbligo di rispondere alle richieste dei verificatori³⁹. Da questa norma deriva, dunque, la facoltà del contribuente di muovere rilievi e formulare osservazioni nel corso della verifica fiscale.

Tale documentazione garantisce il soggetto indagato rispetto alla coercitività dei poteri istruttori ed è, dunque, necessario che la relativa compilazione avvenga in contraddittorio con il contribuente.

La consegna della copia consente, inoltre, al contribuente di seguire l'evoluzione della verifica nei suoi confronti e rappresenta, tra l'altro, una garanzia di legalità dell'operato dei verificatori⁴⁰.

Questa funzione garantista della posizione del soggetto passivo è, poi, rafforzata dalla previsione⁴¹ del diritto dello stesso di rivolgersi anche al Garante del contribuente⁴², nel caso ritenga che i verificatori

38. Cfr. B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, op. cit., p. 61.

39. In tema, L. SALVINI, La partecipazione del privato all'accertamento, op. cit., p. 169 e ss. In particolare sulla funzione di garanzia del processo verbale, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., 219; B. AIUDI, *Brevi osservazioni sul processo verbale*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 563.

40. Sostiene la tesi della compilazione dell'atto in contraddittorio, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, op. cit., p. 63, in particolare nota (36).

41. Ex art. 12, Vi comma, della legge n. 212 del 2000.

42. Per approfondimenti figura del contribuente, si veda, F. D'AYALA VALVA, *Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 1037 e ss.; ID., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2003, p. 179 e ss.; G. CAPUTI, *Garante del contribuente*, in *Corr. trib.*, 34/2000, p. 2484 e ss.; G. NANULA, *La competenza del Garante del contribuente*, in *Il fisco*, 2003, p. 4823; L. SALVINI, *Il garante del contribuente*, in AA.VV., *Lo Statuto dei dritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004; C. SACCHETTO, *Il garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*,

stiano procedendo *con modalità non conformi alla legge*.⁴³

L'importanza della figura del Garante rileva nella fase delle verifiche fiscali, in ottemperanza al criterio del giusto procedimento. Le sue funzioni sono, infatti, destinate a tutelare preliminarmente il contribuente da eventuali irregolarità dell'Amministrazione finanziaria, sebbene in una forma meno incisiva e anticipata rispetto all'attività giurisdizionale, permettendo, allo stesso tempo, lo svolgimento di un'attenta e controllata azione amministrativa.

L'intervento del Garante in questa sede è di tipo meramente persuasivo e dissuasivo, limitandosi al controllo della legittimità della procedura da un punto di vista formale, senza estendersi ad una valutazione della fondatezza e dell'entità della pretesa tributaria rilevata dagli organi di verifica⁴⁴.

Il Garante può esercitare le funzioni ordinarie previste dallo Statuto, tutte le volte in cui viene a conoscenza, anche attraverso segnalazioni di soggetti interessati, di *disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*⁴⁵, e può, a tal fine, chiedere chiarimenti agli uffici procedenti, promuovere l'avvio di un procedimento di riesame nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, segnalare casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni dell'amministrazione producono effetti pregiudizievoli per i contribuenti, e richiamare, inoltre, gli uffici al rispetto del diritto di informazione del contribuente, degli

in Riv. GdF, 2005, p. 523; G. BRONZETTI, *Il garante del contribuente: realtà e prospettive*, in Riv. dir. trib., 5/2007, p. 547 e ss.; L. DI NOTO, *Il garante del contribuente: profili critici*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore di Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito — A. Contrino — A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 603.

43. In riferimento alla locuzione *anche* contenuta nella norma in esame lascia intendere che il contribuente può ricorrere ad altri strumenti di tutela. In tal senso, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 131.

44. Così, G. NANULA, *La competenza del Garante del contribuente*, op. cit., p. 4823. L'Autore ritiene che i poteri del Garante siano sufficientemente incisivi ed idonei a garantire un'adeguata tutela del contribuente. Secondo un altro orientamento, invece, le limitazioni all'attività di controllo del Garante potendo esercitare i suoi poteri solo nei confronti degli aspetti formali e procedurali della verifica fiscale sembra vanificare il ruolo di tale organo. (In tal senso, D. DEOTTO, *Verifiche al contribuente e «tutela» del Garante*, in *Corr. trib.*, n. 37/2000, p. 2690).

45. Ex art. 13, comma 6, della L. n. 212 del 2000.

interessi e delle garanzie dello stesso sottoposto a verifiche fiscali⁴⁶.

La previsione dell'art. 12, comma 6, dello Statuto, introducendo un controllo da parte di questo organo con funzioni di vigilanza sullo svolgimento dell'attività amministrativa e sulla corretta applicazione delle norme riguardanti le verifiche fiscali, pur non potendo arrestare un'eventuale operazione condotta illegittimamente, consente, tuttavia, di rimuovere eventuali comportamenti irregolari dei funzionari addetti alla verifica e di evitare, in questo modo, pregiudizi al definitivo accertamento, in linea con la gestione dell'attività amministrativa improntata su parametri di economicità ed efficienza.

Deve, in ultimo, aggiungersi che, sempre in termini di tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, lo Statuto dei contribuenti riconosce al soggetto sottoposto a verifica fiscale il diritto di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria (*ex art. 12, comma due*)⁴⁷. Indirettamente tale possibilità è consentita sia durante gli accessi, le ispezioni e le verifiche, che si svolgono presso le sedi del contribuente, sia nel caso di controlli fiscali in ufficio, in quanto nel corso di questa attività istruttoria la normativa permette al contribuente di partecipare all'attività d'indagine direttamente o a mezzo di altri soggetti, dunque, di farsi rappresentare dinanzi agli uffici finanziari⁴⁸.

3.3. La posizione del contribuente successiva alla chiusura delle operazioni di controllo e precedente alla emanazione dell'avviso di accertamento o del provvedimento sanzionatorio

L'esercizio dei poteri istruttori si conclude con la redazione di un ulteriore atto, il processo verbale di constatazione, previsto, in origine, in materia di repressione degli illeciti finanziari, dall'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, in cui si legge che «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo

46. *Ex art. 13, comma 9, della L. n. 212 del 2000.*

47. Il diritto di farsi assistere durante le indagini tributarie, prima dell'introduzione dello Statuto dei contribuenti, era ammesso solo dalla prassi amministrativa, e gli organi ispettivi non erano però tenuti a comunicare ai soggetti indagati la facoltà di farsi assistere.

48. Si veda, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie, op. cit.*, p. 223 e ss.

verbale»⁴⁹. Il processo verbale di constatazione⁵⁰ trova, inoltre, la sua legittimazione nelle norme del d.P.R. n. 600/1973 (*ex art. 33*) e del d.P.R. n. 633/1972 (*ex art. 52*), rispettivamente in materia di imposte dirette e di Iva, che prescrivono la verbalizzazione di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'attività stessa, ivi comprese le osservazioni e i rilievi del contribuente.

L'atto conclusivo dell'istruttoria ha un'essenziale rilevanza procedimentale, nel senso che è condizione di procedibilità del competente ufficio per le rettifiche della dichiarazione, dell'accertamento e della liquidazione delle imposte dovute, nonché per l'irrogazione delle sanzioni ed il calcolo degli interessi eventualmente dovuti⁵¹.

Il documento che certifica le attività istruttorie, le contestazioni ed i conseguenti rilievi può essere predisposto non solo dall'Amministra-

49. Riferimento all'art. 24 della legge n. 4/1929, M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, in *Corr. trib.*, n. 47/2013, p. 3679, afferma che «è espressione di un principio di altissima civiltà giuridica, facente leva sulla trasparenza nei rapporti tra Fisco e contribuente».

50. In dottrina, B. SANTAMARIA, *Il processo verbale di constatazione. Problematiche della sua funzione multi — ruolo*, in *Il fisco*, 1990, p. 7474; ID., voce *Processo verbale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991; F. MOSCHETTI, *I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, p. 65; D. STEVANATO, *Il ruolo del verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 459 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI — S. ROMEO, *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nella irrogazione delle sanzioni*, Messina, 2001; F. TUNDO, *Il processo verbale di constatazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2089 e ss.; 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 e ss.; ID., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 115 e ss.; M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, *op. cit.*, p. 3679 e ss.; ID., *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle «leggi — fantasma»*, in *Corr. trib.*, n. 3/2014, p. 167 e ss.

51. Cfr. Circolare n. 1 del 2008, *Istruzione sull'attività di verifica*, del Comando Generale della Guardia di Finanza, vol. I, p. 178. La circolare analizza il processo verbale che svolge una triplice funzione: a) documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiare le relative risultanze, principalmente con riferimento alle proposte di recupero a tassazione formulate e alle corrispondenti violazioni e sanzioni; b) porre formalmente a conoscenza del contribuente controllato di tutto quanto precede, anche al fine di porlo nelle condizioni di assumere le iniziative a difesa ritenute opportune; c) porre in condizioni il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per la rettifica della dichiarazione, l'accertamento e la liquidazione delle imposte dovute, nonché per l'irrogazione delle relative sanzioni e il calcolo degli interessi eventualmente dovuti in ordine alle imposte non pagate.

zione finanziaria ma anche dalla Guardia di finanza⁵².

È un atto pubblico con valore di conoscenza che viene considerato come atto preparatorio — non sempre necessario — all'emanazione dell'avviso di accertamento, che svolge, come si rileverà a breve, una particolare funzione di garanzia per il contribuente.

Mediante la redazione del verbale di constatazione gli uffici finanziari, o la Guardia di finanza, contestano al contribuente la violazione delle norme tributarie, descrivendo, al suo interno, tutti gli illeciti fiscali rilevati nel corso dell'attività istruttoria e le dichiarazioni rese dal contribuente e dal professionista che eventualmente lo assiste, così da rendere edotti gli uffici dell'Amministrazione finanziaria delle violazioni compiute dal contribuente ed accertate nel corso delle indagini. In un secondo momento, gli Uffici, una volta valutato il contenuto del presente verbale istruttorio, possono emettere l'atto impositivo, sulla base dei rilievi in esso contenuti.

L'atto in esame è redatto alla presenza del contribuente che deve sottoscriverlo, attestando, in tal modo, di aver preso visione dell'atto e di essere a conoscenza delle operazioni di verifica descritte; la mancata sottoscrizione deve, pertanto, essere adeguatamente motivata.

La sottoscrizione del contribuente ha di sicuro una funzione di garanzia e di collaborazione del soggetto passivo alla redazione del processo verbale di constatazione, ma, tuttavia, essa non assolve un valore confermativo dei rilievi riportati e non ha efficacia sanante degli eventuali vizi in esso contenuti⁵³.

In ragione della qualifica di pubblici ufficiali rivestita dagli organi inquirenti verbalizzanti, il documento redatto assume il valore di atto pubblico, facendo fede fino a querela di falso, *ex art. 2700 c.c.*, qualora in esso concorrono i requisiti fondamentali dell'atto pubblico. 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.

Il processo verbale di constatazione è sprovvisto della forza autoritativa idonea ad incidere direttamente sulla sfera patrimoniale del

52. È lo strumento mediante il quale l'attività investigativa della Guardia di finanza trova espressione, In tal senso, E. DE MITA, *La Guardia di finanza tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. le garanzie costituzionali*. Milano, 2006, p. 319

53. Così, F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, *op. cit.*, p. 211 e ss.

contribuente⁵⁴ e non rientra tra gli atti impositivi, come tali, autonomamente impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ex art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992, con l'ovvia conseguenza che i relativi vizi potranno essere eccepiti solo nell'ambito del giudizio azionato contro il successivo ed eventuale avviso di accertamento⁵⁵. La giurisprudenza tributaria è concorde nel ritenere l'atto istruttorio in questione non impugnabile, trattandosi di un atto endo — procedimentale la cui finalità si risolve nel reperimento e nell'acquisizione di elementi utili ai fini dell'accertamento dei tributi⁵⁶.

Un'ulteriore funzione dell'istituto in parola si manifesta nella motivazione dell'avviso di accertamento. Gli uffici impositori possono, infatti, utilizzare nell'esercizio del potere accerativo il contenuto dell'atto istruttorio ed emettere, così, avvisi di accertamento motivati *per relationem* al processo verbale di constatazione. Pur ammettendosi il rinvio dell'atto impositivo alla documentazione di chiusura delle verifiche, essendo l'Amministrazione finanziaria (e non anche la Polizia tributaria) titolare del potere di accertamento e, come tale, legittimata ad emettere atti impositivi, si esclude la possibilità di una mera omologazione agli elementi contenuti nel verbale, senza una preventiva valutazione, in quanto questa prassi potrebbe determinare la trasformazione del processo verbale di constatazione nell'avviso di accertamento, che è un atto dotato di una particolare autoritatività⁵⁷. L'Amministrazione finanziaria non può, dunque, limitarsi a recepire il processo verbale di constatazione ma è, invece, tenuta a compiere un attento e puntuale esame preliminare del suo contenuto e, laddove nella motivazione intenda condividerne le conclusioni, deve neces-

54. Vedere, D. STEVANATO, *Il ruolo del verbale di constatazione nell'accertamento dei tributi*, op. cit., p. 468.

55. In tema, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, op. cit., p. 95.

56. Cfr. Cass., sez. trib., 30 ottobre 2002, in *fisco*, n. 1, 2003, p. 3669; Cass., 5 aprile 2002, n. 15305, in *banca dati fisconline*; Cass., sez. trib., 20 gennaio 2004, n. 787, in *Dir prat. trib.*, 2004, 2, p. 836.

57. In proposito, G. VANZ, *Motivazione dell'avviso di accertamento per relationem e verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di un preventivo vaglio critico*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1783 e ss. Inoltre, C. CALIFANO, *La motivazione degli atti tributari*, Bologna, 2008, p. 227, « (...) la parte motivata dell'atto impositivo, infatti, è l'unico strumento che consente di percepire la sottile differenza che passa tra richiamare pedissequamente (senza valutare) e condividere effettivamente le conclusioni contenute negli atti istruttori, specificando le ragioni logiche giuridiche attraverso le quali sono stati ritenuti condivisibili i rilievi mossi durante l'attività di accertamento ed analizzando criticamente i riscontri o i fatti emersi ».

sariamente indicare le argomentazioni che hanno spinto l'ufficio ad adottare il contenuto del verbale di constatazione, in tutto o solo in parte, permettendone, tra l'altro, la sindacabilità da parte del giudice tributario⁵⁸.

In conclusione, il rinvio ai risultati conseguiti nel corso della fase istruttoria del procedimento è legittimo se, nell'esercizio del potere impositivo, il provvedimento finale sia munito di un'adeguata motivazione⁵⁹.

Attraverso la consegna del processo verbale di constatazione si crea una « paralisi » temporanea all'esercizio del potere di accertamento⁶⁰ che coincide con il realizzarsi del diritto del contribuente di partecipare alla fase conclusiva della verifica fiscale e, soprattutto, con la possibilità di difendersi, manifestando i propri rilievi e chiedendo chiarimenti all'Ufficio precedente.

Del processo verbale di constatazione⁶¹ si riconosce, infatti, un fondamentale valore difensivo della posizione debitoria⁶², non solo

58. Cfr., S. BALDASSARRE, *Le ispezioni tributarie*, op. cit., p. 73.

59. Cfr., Cass., sez. V., sentenza 13 ottobre 2011, n. 21119, in *banca dati Big Suite Iposa*. In cui la Corte precisa che la motivazione per *relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, realizzando una economia di scrittura e, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. La stessa pronuncia sottolinea inoltre che l'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori esercitati da altri uffici amministrativi, è legittimo quando faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali se fornito di un'adeguata motivazione.

60. Così, S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, op. cit., p. 135 e ss.; G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica fiscale?* in *Boll. trib.*, 2006, p. 1056 e ss.

61. Sulla rilevanza del processo verbale di chiusura delle verifiche, quale garanzia del contribuente, in particolare, M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 361 ss. Inoltre, F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 181 e ss.; M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, op. cit., p. 3681. Autorevole dottrina afferma che « All'ufficio deputato al controllo dovrebbe essere imposto in particolare, oltre all'obbligo (già esistente) di dare atto dei rilievi del contribuente in un processo verbale e di tener conto in sede di eventuale accertamento, anche quello di rispondere in tempi brevi alle contestazioni avanzate dal contribuente medesimo in ordine alla legittimità e immediata lesività degli atti posti in essere nei suoi confronti » (Cfr., F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, op. cit., 477).

62. Questo tema è stato già ampiamente trattato nel corso della presente indagine. Per una più completa disamina delle problematiche connesse al contraddittorio procedimentale,

perché, prima dell'emissione del provvedimento autoritativo, riconosce al contribuente una completa ed agevole conoscenza degli atti amministrativi, consentendogli di porre in essere tutte le attività che ritiene necessarie per sua tutela⁶³, ma, soprattutto, in quanto è un atto imprescindibile per l'attivazione del contraddittorio del soggetto sottoposto a verifica fiscale⁶⁴⁶⁵.

L'elemento temporale di cui si discute è ricco di valore difensivo, in quanto permette al contribuente di presentare la propria linea difensiva prima della notifica di quel provvedimento che più di ogni altro è in grado di produrre effetti giuridici incisivi sulla sfera giuridica del privato⁶⁶.

Da una lettura critica del settimo comma dell'art. 12 può ricavarsi un'ulteriore caratteristica peculiare del processo verbale di constata-

si rinvia in particolare al *cap. II* di questo lavoro, dal titolo, « *Tutela anticipata del contribuente* ».

63. L'art. 6 dello Statuto dei contribuenti, rubricato *Conoscenza degli atti e semplificazioni*, ai commi 1 e 2 prevede che « L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (...) e 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 ». Su questo tema, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 188.

64. L'avviso di accertamento, salvo casi di particolare e di motivata urgenza, non può essere emanato prima che sia trascorso il termine previsto dalla disposizione statutaria. Questo intervallo temporale che favorisce il dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, risponde agli interessi di entrambe le parti ed è opportunamente posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale (Cfr., Cass., s.u., 29 luglio 2013, n. 18184, con commento di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso « ante tempus »: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, *op. cit.*, p. 2825 e ss.) e del più efficace esercizio della potestà impositiva, come più volte rilevato anche dai giudici di legittimità.

65. *Ex pluribus*, Cass. s.u., 29 luglio 2013, n. 18184, in GT — *Riv. giur. trib.*, n. 11/2013, p. 843, con commento di G. TABET, e in banca dati *Big Ipsa*. Nonostante gli orientamenti ondiviaggi della giurisprudenza, più volte analizzati, le recenti pronunce rilevano l'illegittimità del provvedimento impositivo eventualmente emesso in assenza del processo verbale di constatazione in seguito ad accessi, ispezioni e verifiche, (Cfr., Cass., 11 settembre 2013, n. 20770, in *Corr. trib.*, p. 3679. 47/2013, con commento di M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione per l'esercizio del potere accertativo*).

66. Ad esempio l'avvio della riscossione provvisoria oppure l'adozione di misure cautelari, Cfr., M. BEGHIN, *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, *op. cit.*, p. 3682, in cui l'Autore riferendosi all'art. 12 dello Statuto, considera tale articolo « foriero di una vera e propria anticipazione della difesa (art. 24 Cost.), il quale, anche sulla scia di importanti pronunciamenti della Corte di giustizia UE, deve esplicarsi sia nella fase procedimentale, sia in quella processuale ».

zione: il termine indicato in tale disposizione testimonia l'assenza di vincolatività dell'atto istruttorio, in quanto, se si riconoscesse una sua totale equiparazione all'atto impositivo, e di conseguenza, si consentisse all'ufficio di riprodurre pedissequamente il contenuto del verbale redatto dagli organi di verifica, sarebbe del tutto vanificato il valore dell'intervallo temporale previsto dalla norma, che è volto a consentire al contribuente di presentare la propria memoria difensiva⁶⁷.

Pur conservando il suo compito principale di descrizione delle attività istruttorie, l'atto conclusivo della verifica fiscale può assolvere funzioni ulteriori rispetto a quella meramente strumentale alla difesa del soggetto passivo⁶⁸, ricoprendo anche una funzione para — accertativa, qualora sia oggetto di adesione da parte del contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento⁶⁹. In questo caso si riconosce al processo verbale di constatazione una diversa funzione rispetto a quella originaria di mera certificazione delle violazioni⁷⁰.

Il processo verbale di constatazione è la condizione necessaria per l'attivazione della procedura di adesione⁷¹ disciplinata dall'art. 5-bis del d.lgs. 19 giugno 197, n. 218⁷², nell'ambito dei modelli di definizione

67. In tal senso, si veda F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 5/2013, p. 1140.

68. Sostiene autorevole dottrina che la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto, e le altre norme contenute nello stesso articolo, hanno riconosciuto l'esistenza di una sorta di diritto al processo verbale, in virtù del quale è illegittimo l'avviso di accertamento non preceduto dalla redazione di un processo verbale di constatazione. (Cfr., M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttorie e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 366; R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 620).

69. Cfr., M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttorie e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 376, e M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e processo tributario*, Torino, 2009, p. 201, in cui l'Autore sottolinea proprio come il processo verbale di constatazione possa assumere diversa rilevanza giuridica « a seconda della funzione in cui si inserisce ».

70. Cfr., M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 995.

71. In proposito, M. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 2894 e ss.; M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, op. cit., p. 965 e ss.; F. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, I, p. 159; 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, II, p. 342.

72. L'art. 83, comma 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, recante *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e*

agevolata del rapporto fiscale. Attraverso questo istituto il legislatore fiscale riconosce al contribuente la possibilità di prestare la propria adesione al contenuto integrale del processo verbale, e dunque, *a tutti quei rilievi* compiuti dall'organo verbalizzante, relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi ed Iva; a tale adesione, segue, poi, l'emissione di un avviso di accertamento di tipo parziale (*ex artt. 41 bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972*)⁷³, fondato sui rilievi contenuti nell'atto in parola ed una conseguente riduzione delle sanzioni⁷⁴.

Il soggetto verificato ha il diritto di ricevere il processo verbale, anche al precipuo scopo di definire il rapporto fiscale in una fase precedente l'emissione dell'atto autoritativo⁷⁵. Se tale atto di constatazione non gli venisse consegnato, il contribuente perderebbe la possibilità di risolvere in misura agevolata il rapporto fiscale, oltre che il suo diritto

perequazione tributaria, ha introdotto l'istituto per la definizione delle pendenze tributarie, inserendo l'art. 5-bis nell'ambito della disciplina dell'accertamento con adesione. Il d.lgs., n. 218/1997, contenente la disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, ha introdotto l'istituto dell'adesione ai verbali di constatazione e successivamente quello dell'adesione all'invito.

73. Su questo argomento, M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988; F. PISTOLESI, *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, p. 779; S. LA ROSA, *Alternatività dei metodi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 253. L'accertamento parziale è introdotto dall'art. 1 del d.P.R. n. 309/1982, in origine tale tipo di accertamento si fondava su semplici segnalazioni ed informazioni che provenivano dal Centro informativo delle imposte dirette, dalla Guardia di finanza, da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici, è stato poi oggetto di molteplici interventi di modica che ne hanno esteso l'azionabilità anche a seguito di indagini istruttorie svolte presso gli uffici finanziari, grazie alla modifica apportata dalla legge n. 311 del 2004 (si veda, 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); per effetto dell'art.1, comma 17, L. n. 220 del 2010 (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 del 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.

74. 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 *Boll. trib.*, 2008, p. 3301.

75. Ai sensi dell'art. 5-bis del d.lgs. 19 giugno 197, n. 218.

al contraddittorio⁷⁶.

Questa necessità, più volte indagata nella presente sede, ovvero di assicurare al soggetto passivo una difesa anticipata, è, dunque, implicita nella *ratio* delle disposizioni che prevedono il ricorso a diversi modelli di partecipazione attiva del contribuente al procedimento. Essa si concretizza nella fase conclusiva delle verifiche fiscali, attraverso la consegna del processo verbale di constatazione ed è, inoltre, avvalorata da alcune misure interne al procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative⁷⁷. In tale settore del diritto tributario, l'esercizio della garanzia partecipativa si identifica nella possibilità riconosciuta al contribuente di difendersi anticipatamente, avendo il legislatore stabilito che l'ufficio, in caso di violazioni di norme tributarie, prima di adottare il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, debba notificare un « atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità » (*ex art. 16, comma due, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*). Entro sessanta giorni dalla notifica, il contribuente potrà definire la controversia, pagando un quarto della sanzione contestata, oppure potrà produrre deduzioni difensive che l'Ufficio valuterà ai fini dell'eventuale irrogazione della sanzione⁷⁸.

La disciplina in tema di atti di irrogazione delle sanzioni amministrative è, dunque, indicativa dell'importanza della partecipazione attiva del contribuente in materia tributaria, improntata al contraddittorio difensivo. La disposizione dell'art. 16 del d.lgs. n. 472/1997, stabilisce, in tal senso, l'obbligo di invitare il contribuente per la pre-

76. In tal senso, A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 212, p. 453 e ss.

77. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, *op. cit.*, 230 e ss., in cui l'Autore sottolinea che la tendenza normativa di anticipare la difesa del soggetto passivo attraverso istituti che prevedono la sua partecipazione attiva al procedimento tributario, consente una maggiore efficienza e completezza all'azione amministrativa, evitando così, l'*emanazione di atti di accertamento strutturalmente destinati a non superare il vaglio giurisdizionale*.

78. Ai sensi dell'art. 16, comma sette, del d.lgs. n. 472 del 1997, prima parte, sancisce che « Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime ».

sentazione delle proprie deduzioni impedendo, peraltro, l'emanazione dell'atto prima dello scadere dei termini che sono a disposizione del contribuente per l'esercizio della sua difesa. Ove, in caso di irrogazione delle sanzioni, non vengano accolte in tutto o in parte le deduzioni difensive, è imposto all'ufficio, *a pena di nullità* dell'atto, l'obbligo di una motivazione rafforzata, tenendo conto delle ragioni e dei criteri di determinazione delle sanzioni, della loro entità ed anche delle deduzioni difensive presentate dal contribuente⁷⁹.

La mancata attivazione del contraddittorio da parte dell'Ufficio è espressamente sanzionata a norma dell'articolo in esame, con la nullità dell'atto⁸⁰, configurando uno dei pochi casi, insieme all'art. 6, quinto comma, dello Statuto dei contribuenti, con riferimento alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi che risultano da dichiarazioni⁸¹, ed all'art. 37 — *bis*, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600/1973, in tema di elusione, in cui è espressamente prevista l'invalidità del provvedimento emanato in violazione di questa fondamentale regola partecipativa e difensiva.

3.4. **L'estensione del controllo ad altri soggetti e la rilevanza delle indagini bancarie sui conti intestati a "terzi"**

I poteri istruttori testé esaminati, anche quelli più invasivi, quali accessi, ispezioni e verifiche possono essere esercitati anche nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente. Si considerino, in tale contesto, i controlli effettuati nei confronti di determinati soggetti (ad esempio fornitori, clienti, coniuge, e collaboratori) necessari per la raccolta di informazioni relative al soggetto sottoposto ad indagine. La normativa tributaria non prevede limiti sul piano soggettivo ad un accesso

79. Cfr., A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei contribuenti. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, op. cit., p. 484 — 485, in cui l'Autore osserva che nonostante il progressivo affermarsi della partecipazione del contribuente in chiave difensiva, e non più meramente collaborativa, manca dal punto di vista legislativo la previsione dell'invalidità dell'atto emanato in violazione di contraddittorio.

80. In tema, R. MICELI, *Il contraddittorio pre — contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1095.

81. Invero, l'art. 6, comma V, dello Statuto prevede il contraddittorio preventivo solo qualora esistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

ispettivo ma ha, in ogni caso, stabilito delle regole cautelative atte a tutelare le posizioni anche di soggetti diversi, comunque, coinvolti nel procedimento tributario d'indagine, al fine di contemperare le esigenze investigative con gli interessi dei privati.

Può esercitarsi un particolare potere di accesso presso il domicilio di professionisti, di depositari di scritture contabili, delle pubbliche amministrazioni e degli enti indicati all'art. 51, n. 5, del d.P.R. n. 633/1972, delle aziende e degli istituti di credito e dell'amministrazione postale.

L'accesso presso i *locali destinati all'esercizio di arti e professioni* può avvenire solo in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato e, detta presenza, risulta necessaria anche nel corso delle operazioni successive all'accesso e funzionali alla verifica fiscale, a tutela della riservatezza dell'attività professionale. È illegittimo l'accesso eseguito senza rispettare tale garanzia⁸². Nel corso di detta procedura, può, tuttavia, opporsi il *segreto professionale* (ex art. 52, comma tre del d.P.R. n. 633/1972), implicando la necessaria preventiva autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

La legge attribuisce ai depositari di scritture contabili di altri contribuenti questa stessa facoltà di opporsi all'accesso e di non esibire le scritture.

Nel caso in cui ricorra la necessità di reperire nel domicilio di un soggetto terzo informazioni relative al contribuente indagato, quest'intervento sarà legittimato solo dalla sussistenza di fondati sospetti che in ordine alla presenza in quel luogo delle prove di illeciti fiscali commessi dal contribuente. Allo scopo di reperire dette prove, sarà possibile procedere ad un accesso ispettivo presso i locali di un terzo solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed esclusivamente in caso di gravi vizi di violazioni (ex art. 52, comma, 2, del d.P.R. n. 633/1972).

Non sempre i rilievi investigativi a carico di un soggetto emergono

82. Su questo argomento, A. MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2011, I, p. 1. Inoltre, L. SALVINI, *Accesso e ispezioni negli studi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 28 e ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993, p. 254; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, op. cit., p. 201; A. QUATTROCCHI, *Accesso nei locali destinati all'esercizio della professione: il problema del segreto professionale*, in *Il fisco*, 1988, p. 5650; ID., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2006, p. 253 e ss.

nel corso di indagini disposte e rivolte fin dall'inizio nei suoi confronti, essendo possibile l'acquisizione fortuita di detti elementi di prova. Durante un accesso, infatti, può ammettersi un'estensione oggettiva dell'esercizio dei poteri istruttori, qualora si raccolgono prove di violazioni commesse anche da altri soggetti; l'azionabilità nei confronti dei terzi del potere di controllo implicante ricerche, ispezioni e verifiche, richiede un'apposita autorizzazione del capo dell'Ufficio, affinché sia ampliato lo scopo originario⁸³. Anche nei confronti dei terzi deve essere assicurato il regolare svolgimento delle indagini e, soprattutto, devono essere garantiti gli stessi strumenti di tutela procedimentale previsti a favore dei soggetti sottoposti a controllo, compreso il contraddittorio di cui il soggetto dispone al termine della verifica.

In riferimento agli altri poteri istruttori azionabili nei confronti di soggetti terzi rispetto al contribuente, gli uffici finanziari non possono convocare qualunque soggetto ai fini della conoscenza fiscale e dell'accertamento di un contribuente ma dispongono comunque di altri poteri destinati proprio alla raccolta di informazioni presso terzi, come le richieste di informazioni tramite l'invio di questionari. L'Amministrazione finanziaria ricorre frequentemente allo strumento istruttorio in esame che contiene al suo interno il preciso invito a restituirlo debitamente compilato, sottoscritto e corredato dalla eventuale documentazione richiesta. Non rileva, pertanto, alcuna differenza con la richiesta che l'ufficio può rivolgere, invece, al contribuente⁸⁴. Secondo le normative in materia di imposte dirette e di Iva, la richiesta deve riguardare *specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevuti*. L'esercizio di tale potere è subordinato alla preventiva individuazione dei rapporti fiscalmente rilevanti, in ordine ai quali l'ufficio sia in grado di richiedere l'esibizione di documenti e chiarimenti. In questo modo, si evitano le richieste troppo generiche e si ottempera ad una duplice finalità di definizione anticipata dell'indagine amministrativa e, soprattutto, di riduzione

83. In tal senso, Comando generale della Guardia di finanza, circolare n. 1/1988, *op. cit.*, «l'ispezione documentale può essere estesa, per ordine di chi ha disposto l'accesso, anche nei riguardi di soggetti diversi, da quello controllato, qualora sia stata rinvenuta, durante la verifica, documentazione che li riguarda (...). Analoga procedura dovrà essere osservata nel caso in cui vengano rilevate irregolarità commesse da terzi, nel corso delle operazioni di ricerca, effettuate a seguito di un accesso in un domicilio privato».

84. In tema, L. MAGISTRO, *La disciplina dei questionari*, in *Corr. trib.*, n. 10/1995, p. 8.

dell'onere del soggetto passivo⁸⁵.

Il potere di richiedere dati e notizie che interessano alcuni soggetti o categorie di soggetti indagati è azionabile anche nei confronti di organi, di Amministrazioni dello Stato, di enti pubblici non economici, di società ed enti di assicurazione e di società ed enti che effettuano riscossioni e pagamenti per conto di terzi. Le richieste non devono essere per forza di cose specifiche, tant'è che si caratterizzano per la loro particolare ampiezza dal punto di vista oggettivo e per la possibilità di fornire informazioni in forma cumulativa. Questa attività istruttoria non può però esercitarsi nei confronti delle banche e della società Poste italiane S.p.A., alle quali, allo stato attuale, si applicano gli articoli 32, n. 7, del d.P.R. n. 600/1973 e 51 del d.P.R. n. 633/1972.

Gli organi che compiono le verifiche fiscali hanno diritto a chiedere i dati bancari, anche attinenti a conti formalmente intestati a terzi, qualora, sulla base di gravi indizi, siano riconducibili al contribuente.

L'atto di accertamento può, inoltre, fondarsi su dati ed elementi attinenti a rapporti ed operazioni acquisiti nel corso delle indagini bancarie⁸⁶. La disciplina di questo tipo di indagini presenta regole peculiari in merito all'acquisizione dei dati ed al loro utilizzo⁸⁷.

85. Cfr., S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, op. cit., p. 412 e ss.; L. MAGISTRO, *La disciplina dei questionari*, op. cit..

86. In forza dell'art. 32, primo comma, n. 2 del d.P.R. n. 600/1973 « (...) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni (...) Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione ». In corrispondenza, l'art. 51, secondo comma, n. 2 del d.P.R. n. 633/1972 nell'ambito degli accertamenti ai fini Iva « (...) dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente alle operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del numero 7) del presente comma, ovvero rilevate a norma dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma. I singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili ».

87. Copiosa è la letteratura in tema di indagini bancarie, si riportano a titolo di esempio alcuni contributi, M. MAFFEZZONI, *Segreto bancario e indagine fiscale*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 105; V. FICARI, *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari, segreto bancario e accertamento tributario: dalla legge 197/1991 antiriciclaggio alla legge 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 1992; Id, *Spunti in*

Trattandosi di un efficace strumento istruttorio di cui dispone l'Amministrazione finanziaria per l'accertamento tributario, ed il suo impiego non può essere ostacolato dal dovere di riservatezza connesso al segreto bancario.

Nell'evoluzione normativa di questa tipologia di accertamento rileva il passaggio da un sistema improntato alla regola generale del segreto bancario, che, benché non espressamente prevista da alcuna norma, garantiva i rapporti tra banca e clienti in termini di tutela del risparmio e dell'investimento (art. 47 Cost.)⁸⁸, ad una più moderna modalità di acquisizione automatica di dati e notizie fiscalmente rilevanti, senza i vincoli imposti dal suddetto segreto⁸⁹.

materia di documentazione bancaria ed accertamento dei redditi tra evoluzione normativa e dibattito giurisprudenziale, in Riv. dir. trib., I, 1995; id., *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 5/2009; P. RUSSO, *Questioni vecchie e nuove in tema di operatività del segreto bancario*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 81; R. SCHIAVOLIN, *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in Riv. dir. trib., 1992, n. 1-2, p. 36; ID., voce *Segreto bancario*, in Enc. giur., Roma, 1992; ID., *Segreto bancario*, in Riv. dir. trib., I, 1993, p. 1129; S. SACCHETTO, *Il segreto bancario. Profili di tutela*, in Il fisco, 1994, p. 8286; R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in Rass. trib., 1996, p. 547; S. MULEO, «Dati», «dabili» e «acquisibili» nelle indagini bancarie fra prova e indizi, in Riv. dir. trib., 1999, p. 605; M. V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003; G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata su prevelarmente bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale*, in Riv. dir. trib., 1005, p. 976; ID., «Indagini finanziarie», diritto alla riservatezza e garanzie «procedimentali», in Corr. trib., n. 44/2009, p. 3587; A. MARCHESELLI, *Prelevamenti bancari non contabilizzabili e presunzione tributaria di ricavi: un'occasione perduta*, in Giur. Cost., 2005, p. 4005; ID., *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, in Rass. trib., 2009, p. 1201; ID., *Difesa del contribuente dagli accertamenti su conti bancari di terzi*, in Corr. trib., 2010, p. 2869; ID., *Dati bancari e lotta all'evasione: uno strumento efficace da usare ragionevolmente*, in Corr. trib., 2012, p. 1038 e ss.; G. INGRAO — R. LUPI, *Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari*, in Dialoghi dir. trib., n. 11/2005, p. 1455; F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito*, in Riv. dir. trib., n. 11/2010, p. 1019; S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni di prelevamento*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE, Napoli, 2006; L. PERRONE, *Le indagini bancarie: contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario*, Bari, 2009; E. ROSSI, *Difesa degli accertamenti bancari*, in Il fisco, n. 16/2014. Inoltre, si consenta di rinviare a L. STRIANESE, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, Napoli, 2009; S. FLORENTINO, *La Corte di Cassazione e gli accertamenti bancari, questioni vecchie e nuove tra retroattività, obbligo di preventivo contraddittorio e valenza probatoria delle movimentazioni bancarie della Suprema Corte*, in Riv. dir. trib., 5/2002, p. 327 e ss.

88. «La Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme».

89. Con legge 30 dicembre 1991, n. 413 fu attribuito un particolare potere istruttorio che corrispondeva alla possibilità che gli agenti addetti alla verifica fiscale, Uffici finanziari e Guardia di finanza, richiedessero ed ottenessero informazioni dalle banche, anche senza i

Si ricorre al termine « indagini finanziarie » ad integrazione di quelle bancarie, a seguito dell'introduzione della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge finanziaria 2005) che, al fine di rafforzare i poteri di controllo degli uffici finanziari e delle Guardia di finanza, ha accresciuto l'ambito applicativo degli accertamenti di questo tipo dal punto di vista soggettivo e oggettivo.

È stata ampliata la categoria di soggetti destinatari della richiesta di informazioni, consentendo agli Uffici finanziari di rivolgersi, non solo alle banche ed alle società Poste italiane S.p.A., ma anche agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio, e alle società fiduciarie.

L'oggetto della richiesta si compone, ora, di nuovi elementi, in quanto non è più limitato alla sola copia dei conti e delle eventuali garanzie prestate a terzi, ma può comprendere i dati, le notizie e i documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, compresi i servizi prestati e le garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari.

Le disposizioni normative in materia di accertamenti bancari, per le imposte dirette e per l'imposta sul valore aggiunto, prevedono che l'Ufficio, previa autorizzazione del Direttore centrale dell'Agenzia delle Entrate o del direttore regionale della stessa e del Comandante regionale, nel caso di indagini svolte della Guardia di finanza⁹⁰, può richiedere al contribuente, oppure agli intermediari finanziari che con il contribuente hanno intrattenuto rapporti, (soggetti, tra l'altro obbligati alle comunicazioni all'Anagrafe dei rapporti finanziari)⁹¹,

presupposti prima indicati dalla legge, ovvero la sussistenza di gravissime forme di evasione e della doppia autorizzazione. La Corte Costituzionale con sentenza del 18 febbraio 1992, n. 51 (In *Boll. trib.*, n. 17/1992, con commento di O. DRIGANI) esclude il segreto bancario dal novero delle garanzie costituzionali, in quanto non configurabile tra i diritti della personalità, e pertanto non idoneo ad ostacolare l'azione dell'Amministrazione finanziaria. Il segreto bancario corrisponde ad un « dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogate ». Su questo argomento, G. FRANSONI, « *Indagini finanziarie* », *diritto alla riservatezza e garanzie « procedurali »*, *op. cit.*, p. 3587 e ss.

90. Art. 32, primo comma, n. 7, del D. p.r. n. 600/1973 e art. 51, secondo comma, n. 7, del d.P.R. n. 633/1972.

91. Il D. L. 4 luglio 2006 (c.d. decreto Visco — Bersani), convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 ha previsto l'obbligo per gli operatori finanziari — a carico di banche, società Poste italiane S.p.A., degli intermediari finanziari, delle imprese

notizie ed informazioni a scopo accertativo. L'operatore finanziario a cui è stata rivolta l'istanza deve poi immediatamente informare il contribuente.

È, inoltre, ammessa l'estensione, non più automatica, dell'indagine bancaria a terzi se soggetti passivi d'imposta, e, ove manchi detta qualifica, sulla base dei dati in possesso dell'organo investigativo fondanti il sospetto di interposizione personale. L'Ufficio è legittimato a condurre indagini su conti formalmente intestati a terzi anche sulla base di semplici indizi che facciano supporre un'intestazione fittizia del rapporto, e dunque la riferibilità del conto al contribuente.

Sebbene l'attuale regolamentazione delle indagini bancarie non consente più agli organi dell'Amministrazione finanziaria di estendere automaticamente al contribuente, o alla società sottoposta a controllo, i dati bancari che sono riconducibili ai familiari del primo, o ai soci o amministratori della seconda⁹², è frequente la prassi amministrativa di attribuire le risultanze dei conti correnti bancari a soggetti diversi da quelli che formalmente ne risultino avere la titolarità o la disponibilità, imputando in definitiva le relative movimentazioni ad un soggetto differente che ne abbia la paternità per interposta persona⁹³.

Rilevata la pertinenza del conto al soggetto verificato, il contribuente avrà poi l'onere probatorio di dimostrare che le operazioni presenti sul conto sono irrilevanti per le verifiche fiscali⁹⁴. L'operatività della presunzione in tema di utilizzo di dati bancari è condizionata dal fatto che oggetto dell'indagine fiscale siano i conti intestati al soggetto verificato, non potendo i conti di terze persone o i rapporti bancari ai quali è estraneo il soggetto verificato, essere utilizzati automaticamente

di investimento, degli organismi di investimento collettivo del risparmio, delle società di gestione del risparmio, nonché di ogni altro operatore finanziario — di comunicare all'Anagrafe tributaria i dati identificativi della propria clientela e quelli relativi ai rapporti finanziari, che confluiranno in un'apposita sezione della stessa anagrafe a disposizione dell'Amministrazione finanziaria. Tale sezione ha preso il nome di *Archivio dei rapporti finanziari*. In tema, S. SCREPANTI, *Istituita l'Anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Il fisco*, n. 34/2006.

92. La legge 30 dicembre 1991, n. 413 ha disposto l'abrogazione degli articoli 35 del d.P.R. n. 600/1973 e 51-bis del d.P.R. n. 633/1972.

93. In proposito, si consenta di rinviare a L. STRIANESE, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, *op. cit.*, p. 113 e ss.

94. Orientamento conforme alla recente giurisprudenza della Corte di cassazione, si veda Cass., 20 luglio 2012, n. 12624, e Cass. 30 novembre 2012, n. 21420

Nell'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo l'Amministrazione finanziaria possiede, dunque, una facoltà illimitata di richiedere qualsiasi informazione e documento di natura bancaria relativi a qualunque rapporto o operazione tra banca e cliente.

Data la particolare invasività di questo strumento istruttorio, la richiesta di utilizzo dei dati finanziari dovrebbe riguardare solo le ipotesi più complesse e fiscalmente pericolose di riscontri e di controlli nei confronti di presunti evasori, di contabilità inattendibile, di operazioni inesistenti, o qualora emerga un evidente divario tra il volume di affari dichiarato e la ricostruzione analitico — induttiva del reddito, rilevandosi contrasti tra la capacità economica ed il reddito dichiarato⁹⁵.

Nell'ambito degli accertamenti bancari si applicano regole presuntive⁹⁶. Ricorre una presunzione legale relativa di evasione, che non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, per cui le movimentazioni bancarie, in entrata (versamenti) e in uscita (prelevamenti), effettuate sui conti correnti intestati al contribuente indagato, si riconducono alla sua attività, costituendo componenti positivi di reddito (ricavi), salvo che il soggetto passivo, fornisca prova contraria, ovvero dimostri di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile oppure che tali ricavi siano avulsi dalla formazione del reddito⁹⁷.

Non spetta all'Autorità fiscale fornire la prova dell'evasione: si assiste, infatti, ad un'inversione dell'onere della prova, in ragione della quale grava sul soggetto indagato l'onere di dimostrare che i dati e gli

95. Cfr., E. ROSSI, *Difesa dagli accertamenti bancari*, op. cit., p. 1522.

96. In dottrina, S. SAMMARTINO, *La rilevanza fiscale delle operazioni bancarie di prelevamento*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, op. cit., p. 454, secondo l'Autore i dati attinenti ai rapporti bancari, raccolti nel corso di indagini hanno la valenza di meri indizi liberamente apprezzate dal giudice; G. FERRANTI, *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in *Corr. trib.*, n. 38/2012, p. 2913 e ss.

97. Relativamente ai prelevamenti si ravvisa una doppia presunzione: si ritiene che il prelevamento sia utilizzato per remunerare un acquisto inerente la produzione del reddito, e, poi, che al costo non contabilizzato corrisponda un ricavo non contabilizzato (Cfr., F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, op. cit., p. 210 e ss.). In tema, R. LUPI, *La doppia presunzione è vietata (. . .) solo quando non è convincente!*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1618. Corte Cost., 8 giugno 2005, n. 225, in *GT — Riv. giur trib.*, n. 9/2005, p. 803, con commento di A. COMELLI, *L'accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *banca dati Big Suite Ipsoa*, e nota di G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata su prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale*, op. cit., p. 976.

elementi riguardanti i rapporti o le operazioni, acquisiti e rilevati a norma di legge nel corso dell'accertamento bancario, non si riferiscono a violazioni tributarie.

Non vi è l'obbligo di instaurare il contraddittorio procedimentale con il contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo, essendo, invece, prevista solo una facoltà di partecipazione del soggetto sottoposto ad indagine rimessa, tra l'altro, alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria (trattasi in questo caso di contraddittorio c.d. debole)⁹⁸, talché, la mancata attivazione del contraddittorio, non provoca alcuna illegittimità dell'accertamento. Tale ultima considerazione non può essere, tuttavia, condivisa nel momento in cui si riconosce, contrariamente, l'obbligatorietà del contraddittorio negli accertamenti bancari⁹⁹.

Parte della dottrina¹⁰⁰, ritiene, infatti, che in numerose statuizioni normative in tema di accertamenti bancari può evincersi chiaramente la necessaria attivazione del contraddittorio tra Fisco e contribuente in sede amministrativa, laddove l'art. 32, primo comma, n. 2) del d.P.R. n. 600/1973 dispone che i dati bancari possono fondare l'accertamento solo « se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine(. . .) o, se il contribuente non ne indica il

98. In tal senso, S. ZAGA, *L'invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 250. Sul contraddittorio preventivo nelle indagini bancarie, A. PICCARDO, *Per l'accertamento fondato su dati bancari è necessario il contraddittorio tra contribuente e Fisco*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, p. 18 e ss.; F. NIEDDU — R. LUPI, *Movimentazioni bancarie senza contraddittorio amministrativo: dalla prova legale alla prova libera*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, n. 7-8, p. 905 e ss.; A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, op. cit., p. 1203 e ss.; ID. *Dati bancari e lotta all'evasione: uno strumento efficace da usare ragionevolmente*, op. cit. p. 1038 e ss. La giurisprudenza della Corte di Cassazione in numerose pronunce ha affermato la facoltatività del contraddittorio procedimentale negli accertamenti bancari (*ex plurimis*, Cass., 25 ottobre 2000, n. 14012, in *Dir. prat. trib.*, 2001, p. 693; Cass., 17 maggio 2002, n. 7267, in *Boll. trib.*, 2002, p. 1099; Cass., 23 gennaio 2008, n. 1405; Cass., 25 gennaio 2006, n. 1439, in *fisconline*; Cass. 7 febbraio 2008, n. 2821, in *Banca dati Big Ipsoa*; Cass., 13 marzo 2009, n. 6094, in *banca dati Big Ipsoa*).

99. Cfr., S. ZAGA, *L'invalidità degli atti impositivi*, op. cit., p. 358.

100. In tal senso, A. MARCHESELLI, *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, op. cit., p. 1203 e ss.; *Dati bancari e lotta all'evasione: uno strumento efficace da usare ragionevolmente*, op. cit. p. 1038 e ss. Lo stesso Autore in, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 136, ha inoltre evidenziato che il contraddittorio endo — procedimentale a favore del contribuente negli accertamenti bancari consente di riequilibrare un sistema di presunzioni con un bassissimo livello di ragionevolezza.

soggetto beneficiario », nonché ove si afferma che « Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione ». Stessa dottrina sostiene, inoltre, l'obbligatorietà del contraddittorio endo-procedimentale nell'ambito degli accertamenti di cui si discute, anche in ragione della caratteristica debolezza delle presunzioni di imponibilità, comune, tra l'altro, anche agli accertamenti standardizzati¹⁰¹.

101. Cfr., A. MARCHESELLI, *Difesa del contribuente dagli accertamenti su conti bancari di terzi*, *op. cit.*, p. 2872.

Gli strumenti di cooperazione tributaria posti in essere dagli Stati tra progressivo incremento degli accordi, gestione del rischio fiscale e pianificazione dei controlli

I significativi passi verso il potenziamento di un più moderno
scambio dialettico tra Autorità fiscali e contribuente

SOMMARIO: 4.1. La cooperazione amministrativa rafforzata in ambito fiscale nel contesto comunitario, 279 – 4.2. La cooperazione internazionale: gli interessi pubblici e gli interessi privati, 295 – 4.3. La posizione del contribuente, 300 – 4.4. La reciproca assistenza amministrativa nel quadro internazionale, 306 – 4.5. La *co-operative tax compliance* tra l'ormai concluso Progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate e la delega fiscale: un'ipotesi di adempimento collaborativo che volge lo sguardo verso nuovi orizzonti?, 318 – 4.6. I plausibili contorni di un modello di politica fiscale *correct* e il rapporto Stato-contribuente: una questione di « regole », 329.

4.1. La cooperazione amministrativa rafforzata in ambito fiscale nel contesto comunitario

Il potenziamento della cooperazione amministrativa in ordine alle questioni riguardanti il settore fiscale è da sempre stato una tra le priorità tracciate dall'Unione europea, come avvalorato dai diversi e frequenti interventi della Commissione e del Consiglio in merito alla disciplina e al monitoraggio dello scambio di informazioni e della trasparenza in tutti i settori fiscali.

Tuttavia, preme, in questa sede, rimarcare che appare quanto mai complesso tentare di tratteggiare un ammissibile quadro generale ri-

guardante il tema in esame, per via della mancanza di un principio generale di diritto tributario internazionale (se non di natura convenzionale e con portata limitata) che positivizzi il dovere di collaborazione tra amministrazioni fiscali¹.

Il continuo evolversi dei mercati e la prevedibile trasformazione dell'economia, se, da un lato, ha verosimilmente promosso occasioni di aumento del benessere e della ricchezza, per altro verso, ha anche accresciuto il rischio, per le amministrazioni pubbliche, di vedere compromessa la corretta applicazione dei sistemi fiscali nazionali.

Nell'ambito di un assetto finanziario globale, l'intensificarsi degli scambi economici internazionali, favoriti anche dall'aumento ragguardevole dei fenomeni di delocalizzazione delle attività produttive, necessita della maggior cooperazione fiscale possibile — incardinata su principi della trasparenza e dello scambio di informazioni — al fine di neutralizzare quei limitati effetti prodotti dalle norme a disposizione di ogni singolo Stato entro i confini nazionali².

La portata transnazionale delle operazioni economiche dei contribuenti non permette più che i provvedimenti impositivi trovino la loro attuazione alla stregua dei procedimenti regolati e controllati da ogni singolo ordinamento isolatamente e quindi, in modo del tutto

1. Cfr. F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 29, il quale osserva che « l'esame dei principi internazionali universalmente riconosciuti non fa mai riferimento alla collaborazione internazionale in materia fiscale ed alla collaborazione in generale ». Già in precedenza veniva affermato che « non esiste dunque un canone di diritto internazionale, o anche una semplice consuetudine, che deponga a favore di un obbligo di collaborazione tra le amministrazioni, tanto è vero che, lì dove quest'obbligo sussiste, esso trova la sua fonte a livello convenzionale, o, comunque negoziale ». Cfr. L. TOSI, *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 634 ss. Vedi anche 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, parte I*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 488, il quale rileva che, storicamente la cooperazione in materia tributaria si è realizzata attraverso lo strumento delle convenzioni, a causa della « inesistenza di un principio o di una consuetudine generale o particolare che crei in capo a ciascuno Stato una pretesa diretta ad ottenere la collaborazione di un altro Stato per la realizzazione degli atti necessari alla riscossione dei propri crediti tributari ».

2. Giova rammentare che « per la corretta applicazione di un sistema fiscale che debba confrontarsi con lo scenario sopra descritto è necessaria la conoscenza di fatti, elementi e notizie che non si trovano all'interno del territorio dello Stato e non possono essere acquisiti nell'esercizio della propria sovranità statale ». Cfr. M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni nella Ue*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2001, p.327; ID., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. CASSESE, II, 2006, Milano, p. 1525.

autonomo³. L'opportunità di collocare i fattori produttivi, le attività e le passività in diversi Paesi, le specificità dei diversi apparati fiscali e, addirittura, gli stessi Trattati contro le doppie imposizioni (se utilizzati in modo improprio), laddove manchi la cooperazione tra le diverse amministrazioni⁴, offrono la possibilità di sottrarsi all'imposizione, producendo realmente la possibilità di rendere inattuabile ogni forma di controllo, e quindi di alimentare il fenomeno della *non compliance*.

La questione decisiva è rappresentata dalle difficoltà che si incontrano nel qualificare in modo giusto la capacità economica (*id est* capacità contributiva) e nell'accertare in modo corretto l'entità delle imposte dovute dal contribuente. Problematicità che possono essere sopite solo agevolando l'acquisizione da parte degli altri Stati di quelle informazioni utili ai fini della esatta applicazione di un dettato fiscale che non possono essere assunte in via diretta.

Orbene, la regola della cooperazione fiscale non è espressamente disciplinata nel Trattato sul funzionamento dell'Unione europea⁵, la quale, invero, in occasione della creazione dell'Unione doganale, con la conseguente soppressione delle barriere fiscali costituite da dazi doganali e tasse di effetto equivalente, ha dato impulso ad un processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali, contemplando azioni finalizzate allo scambio di informazioni ed una stretta e regolare cooperazione amministrativa tesa all'attuazione concreta del diritto dell'Unione ed a favorire il contrasto alla frode ed alle altre attività illegali (al riguardo si consultino gli artt. 113, 115, 197 e 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea)⁶.

3. In questi termini, G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, n. 2/2010, p. 433 ss.

4. Così, P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2008, p. 705.

5. Per approfondimenti in merito all'assenza, nel Trattato istitutivo della Comunità europea, di una statuizione specifica in tema di assistenza tra gli Stati al fine di prevenire l'evasione fiscale, e sugli studi della Comunità che hanno avuto come esito l'approvazione della Direttiva 77/799/Cee, si veda 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, parte II*, in *Boll. trib.*, 8, 1990, p.563 ss.

6. Cfr. 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. intenaz.*, 2008, p.207 ss., sulla armonizzazione fiscale ed il coordinamento come strumenti per l'integrazione tra Stati membri dell'Unione europea e Stati terzi; e Id., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir., Annali*, I, Milano, 2007, p.394 ss., ove lo « scambio di

La cooperazione tributaria, nel contesto comunitario ed internazionale, si identifica con il dipanarsi, di norma in condizioni di reciprocità, di attività amministrative volte ad accordare ad ogni Stato il perseguimento dei propri intenti fiscali, radicandosi, precipuamente, sullo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali, finalizzato ad assicurare l'osservanza delle norme relative al controllo, all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, attraverso l'acquisizione di dati ed elementi utili a configurare un impianto probatorio oggettivamente attendibile⁷.

Molto vivo, nel corso di questi ultimi anni, si è mostrato il dibattito intorno agli argomenti ora riferiti a causa di un inarrestabile processo di integrazione economico-giuridica che, oltre ad interessare gli Stati membri dell'Unione europea, ha anche assunto una dimensione internazionale, e che ha avuto ad oggetto i continui interventi modificativi delle tematiche comunitarie sulla cooperazione e lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, miranti a debellare la frode e l'evasione fiscale intenzionale,⁸ troppo radicate nel tessuto sociale di ogni Paese e diffusamente nelle coscienze dei contribuenti più riluttanti al rispetto delle regole (*non compliance*).

Una quantomai stratificata normativa avente ad oggetto lo scambio di informazioni in ambito europeo (ed internazionale) ed una varietà di forme mediante le quali si materializza tale scambio⁹, senza perdere

informazioni tra amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscali»; raggugli anche in F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2005, p. 453.

7. Al riguardo, si veda G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, op. cit., p.435.

8. Cfr. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 49; 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, parte I*, op.cit, p. 487 ss. In riferimento alla contrapposizione di interessi diversi in tale materia, con particolare riguardo agli ambiti di tutela attribuibili al contribuente e, la difficoltà di raggiungere un punto di equilibrio, si veda Cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2/2012, p.328 ss.; a proposito dell'equilibrio tra lo scambio di informazioni e il rispetto delle libertà fondamentali, v. S. DORIGO, *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/ 2009, p. 959.

9. L'interesse nei riguardi di detta materia nasce dal fatto che « nel diritto interno le notizie, gli atti, i documenti e tutti gli altri elementi che siano stati raccolti da altra ammini-

di vista le peculiari regole di diritto interno che danno attuazione alle norme europee sull'assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea¹⁰, contribuiscono a definire in modo netto, la considerevole rilevanza che riveste il meccanismo della cooperazione tributaria ai fini di una efficace esecuzione dei controlli fiscali e di una penetrante lotta alla evasione fiscale.

Ai fini di una sintetica ricostruzione in senso storico – evolutivo delle attività inerenti alla cooperazione fiscale, occorre rammentare che in ambito comunitario essa rinviene la propria fonte nella Direttiva del Consiglio 77/799/Cee del 19 dicembre 1977, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette*¹¹, il cui spazio applicativo ha successivamente incluso anche l'Imposta sul valore aggiunto, le accise e le imposte sui premi assicurativi¹².

Tale direttiva è stata poi abolita dalla Direttiva del Consiglio 2011/16/-

strazione fiscale possono essere utilizzati solo se acquisiti in conformità alla normativa dello Stato che recepisce le informazioni». Così, G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3601.

10. Con riguardo ai diversi lati della collaborazione internazionale in campo fiscale si veda, S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2011, p. 2929 ss.

11. Sul tema si sono avuti diversi interventi normativi, con la approvazione di Direttive e Regolamenti che hanno modificato ed integrato la disciplina originaria contenuta nella Direttiva 77/799/Cee. Sull'evoluzione della disciplina comunitaria, giova ricordare che l'anzidetta Direttiva è stata modificata ed integrata dai seguenti atti: Direttiva 79/1070/Cee sulla reciproca assistenza nel settore dell'Iva; Direttiva 92/12/Ce sulla reciproca assistenza nel settore delle imposte dirette e indirette (comprendente oltre l'Iva, le accise e altre imposte indirette); Direttiva 2003/93/Ce che estende l'ambito di applicazione dell'assistenza reciproca alle imposte sui premi assicurativi; Direttiva 2004/106/Ce relativa alia reciproca assistenza in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi. La disciplina contenuta nella Direttiva 77/799/Cee è integrata dal Regolamento (Ce) n. 2073/2004 relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise, e dal Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (sostitutivo del Regolamento (Ce) a 1798/2003 e del precedente Regolamento (Cee) n. 218/92), le cui modalità di applicazione sono previste dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 79/2012. Per una panoramica sulla evoluzione storica della normativa comunitaria inerente allo scambio di informazioni in materia fiscale, e sulle modifiche alla Direttiva 77/799, si veda F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op.cit., p.460 ss.; B. BAGNARDI, *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, p. 605 ss.

12. Cfr. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 1/2011, p.170.

Ue del 15 febbraio 2011 *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/Cee*¹³.

La previsione di una regolamentazione generale in materia di cooperazione amministrativa pare rispecchiare le intenzioni del legislatore comunitario¹⁴ che mira ad oltrepassare i confini che delimitano l'efficacia della normativa esistente¹⁵, attraverso la programmazione di mezzi volti a rafforzare la fiducia tra gli Stati membri mediante la formulazione di norme, obblighi e diritti che siano identici per tutti

13. Siffatto provvedimento comunitario è interpretato come un significativo cambio di passo nella cooperazione all'interno dell'Unione Europea e nei rapporti con gli Stati terzi, capace di intensificare in modo più che sensibile il volume delle indagini svolte dalle amministrazioni fiscali degli Stati., in tal senso cfr., P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op.cit., p.321 ss. È opportuno, invero, soffermarsi anche su quanto osserva al riguardo G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, op.cit, p.441 ss., che in relazione alla Proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure (COM (2009) 28 def) in seguito alla quale è stata approvata la Direttiva del Consiglio 2010/24/Ue, ed alla Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale {COM (2009) 29 def), dopo la quale è stata approvata la Direttiva 2011/16/Ue, obietta che condivisibile progetto di riforma appaia comunque, non perfettamente efficace nella realtà di ogni giorno, in quanto lo strumento normativo utilizzato « si rivela, *ex se*, per sua ontologica natura, inadeguato ad intercettare la capacità contributiva occultata, in quanto è proprio lo stesso interagire di pretese fiscali di ordinamenti diversi, ma al contempo sovrani, ad ostacolare l'effettivo espletamento dei controlli in materia tributaria ». Riflessione di non poco momento, considerate le oggettive difficoltà che di certo vanno ad insinuarsi nella fase applicativa delle disposizioni citate. Evidentemente questa "sofferenza" è percepita concretamente anche sul piano internazionale poiché, giova segnalarlo, nel 2013 la Commissione europea ha depositato una proposta di Direttiva [*Proposta di Direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, COM(2013) 348, 12.06.2013] per estendere dal 1° gennaio 2015 l'obbligo di scambio automatico ai dividendi, alle plusvalenze finanziarie, ai saldi dei conti correnti e a ogni altro reddito di natura finanziaria.

14. L'abrogata direttiva 77/799/Cee aveva ad oggetto lo scambio di informazioni finalizzato all'accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, e delle imposte sui premi assicurativi (art. 1, par. 1), ma anche dei "tributi di natura identica o analoga" istituiti in aggiunta o in sostituzione di quelli elencati nel par. 3 dello stesso art. 1. Su tali limiti è intervenuta la Corte di Giustizia affermando che "risulta in modo inequivoco dalle disposizioni dell'art. 1, n. 3, della Direttiva 77/799/Cee che l'elencazione delle tasse e delle imposte citate in tale articolo non ha carattere esaustivo" (CGUE, 11 ottobre 2007, causa C-451/05).

15. Sui vuoti della direttiva del 1977 e la difficoltà di colmarli ricorrendo a convenzioni bilaterali, vedi M. VASCEGA — S. VAN THIEL, *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in *Ec Tax review*, 2011, 3, p.148, i quali evidenziano che "gaps appeared in the bilateral tax treaty network because neither al bilateral relations between Member States nor all duties and taxes were covered".

gli Stati membri.¹⁶

Questo intento di riconoscere valore generale al dettato normativo in tema di cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri affiora nitidamente dal tenore dispositivo della direttiva.¹⁷

Oltre a prevedere, come si è detto, un ambito di applicazione esteso alle imposte di qualsiasi tipo,¹⁸ vengono specificati, secondo un'accezione più ampia possibile, i soggetti passivi a cui possono riferirsi le informazioni scambiate, così da consentire la copertura di tutte le persone fisiche e giuridiche nell'Unione, tenendo conto della gamma sempre crescente e variegata di istituti giuridici che vanno ad affacciarsi nel panorama degli ordinamenti normativi degli Stati membri. Lo scambio di informazioni può, pertanto, concernere persone fisiche, persone giuridiche, enti o associazioni prive di personalità giuridica e qualsiasi altro istituto giuridico, di qualunque natura e forma,

16. In tal senso, (considerando 2). Ancorché siano stati, nel tempo, emessi svariati provvedimenti dai competenti organi dell'Unione europea, è stato osservato che l'inadeguatezza dello scambio di informazioni tra i Paesi membri dell'Unione europea è notevolmente provata dal livello delle frodi a danno del bilancio della Comunità, oltre che dei singoli Stati membri, in tal senso, cfr. s. CAPOLUPO, *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corr. trib.*, n. 16/2011, p. 1310, il quale riscontra anche che tra i possibili rimedi per arginare i fenomeni di elusione ed evasione fiscale internazionale il potenziamento della cooperazione costituisca il sostegno fondamentale per la costruzione di uno schema giuridico operativo di repressione davvero efficiente. Quanto detto è suffragato dal contenuto della Direttiva 2011/16/Ue, Considerando 10, ove si sottolinea che «è assodato che lo scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è il mezzo più efficace per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro la frode».

17. In merito al regime stabilito per il comparto dell'Iva, ritenuto più completo, cfr. S. CAPOLUPO, *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, *op.cit.*, p. 1313; ID., *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 974 ss.; ID., *Lotta alle frodi Iva: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in *L'Iva*, n. 1/2011, I; ID., *Cooperazione amministrativa Iva: emanate le disposizioni attuative*, *ivi*, n. 5/2012, p. 19; P. CENTORE, *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 3944 ss.; F. CERIONI, *La cooperazione amministrativa Iva tra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1138. Il riferimento è al Regolamento (UE) n. 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, al Regolamento di Esecuzione (UE) n. 79/2012 che stabilisce le modalità d'applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 904/2010.

18. Al riguardo, è utile precisare che non è stata riprodotta l'elencazione delle imposte alle quali si applica la disciplina sullo scambio di informazioni, prima contenuta nell'art. 1, par. 3, Direttiva 77/799/Cee.

connotato o meno da personalità giuridica.

Nondimeno, va segnalato che la direttiva delimita anche il suo oggetto identificandolo con lo scambio di informazioni verosimilmente pertinenti per l'amministrazione, puntualizzando che il concetto di "prevedibile pertinenza" è inerente allo "scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile"¹⁹, con l'unico limite di non consentire "richieste generiche di informazioni" o richieste di informazioni "non pertinenti alle questioni fiscali di un contribuente".

4.1.1. *Sue forme e suoi limiti: la segretezza delle informazioni*

Nello svolgimento di questo paragrafo si tenterà di offrire una sintetica descrizione delle modalità mediante le quali si dipanano le diverse forme di attuazione della cooperazione amministrativa fiscale, secondo quanto prescritto dalle normative comunitarie e coerentemente alle indicazioni internazionali, precisando sin d'ora e ripromettendosi di riprendere il discorso nel paragrafo 4.4 di questo capitolo, che ogni forma di collaborazione e, quindi, di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie dei diversi paesi va ormai a confluire inevitabilmente in un unico modello (ampiamente condiviso a livello internazionale) che è quello rappresentato dallo scambio automatico d'informazioni come *standard globale* di cooperazione tra autorità fiscali, essendosi rivelati insufficienti o, quantomeno superati, in ragione della globalizzazione delle economie e dei mercati contemporanei, gli schemi che, qui di seguito, si tratteggeranno nelle loro linee principali. Ciò è reso necessario, invero, poiché la dimensione dello scambio va allignandosi, ormai, in schemi collaborativi articolati secondo forme di dialogo diretto tra Autorità fiscali e contribuenti.

Ebbene, al riguardo, esisitono tre procedure con le quali realizzare lo scambio di informazioni, in relazione alle quali è prevista una disciplina più completa rispetto a quella previgente²⁰. La procedura ritenuta potenzialmente più efficace è lo "scambio di informazioni su richiesta"²¹ che siano "prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e per l'applicazione delle leggi nazionali" (artt. 1 e 5), nell'ambito

19. Considerando 9 della Direttiva in esame.

20. Direttiva 2011/16/UE, *cit.* che ha abrogato la precedente Direttiva del Consiglio 77/799/Cee del dicembre 1977, *cit.*

21. Vedi art. 2 della vecchia Direttiva, e artt. 1, 5, 6 e 7 della nuova Direttiva.

della quale può essere notificata anche “una richiesta motivata relativa ad un’indagine amministrativa specifica” (art. 6, par. 2).

L’autorità interpellata acquisisce le informazioni da trasmettere allo Stato richiedente come se agisse per proprio conto o su richiesta di un’altra autorità del proprio Stato, nel rispetto delle leggi interne ed utilizzando i poteri istruttori di cui è dotata per l’esercizio dell’ordinaria attività di accertamento delle imposte²². Ciò trova conferma nella precisazione secondo cui 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.

In riferimento alla condizione della “prevedibile rilevanza” delle informazioni richieste, essa promana dall’intento di allineare la disciplina comunitaria in materia di cooperazione amministrativa fiscale agli *standards* risolutivamente adottati sul piano internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni per fini fiscali²³²⁴.

La disciplina comunitaria²⁵ dello scambio di informazioni “su richiesta” chiarisce, opportunamente, che le informative di indagini amministrative siano trasmesse, per quanto possibile, mediante un formulario tipo e che i termini entro i quali lo Stato richiesto deve trasmettere le informazioni, in ciò recependo lo *standard* internazionale in materia di scambio di informazioni, siano contenuti nei due mesi successivi alla richiesta, se sono già in possesso dell’autorità interpellata, ovvero, in sei mesi, nel caso in cui debba acquisirle attraverso apposite indagini.

I richiamati termini non sono perentori e sono derogabili sul piano

22. Questo significa che, nell’ordinamento italiano, l’amministrazione finanziaria provvede alla raccolta delle informazioni da trasmettere con i criteri ed entro i limiti previsti per l’accertamento delle imposte alle quali si riferiscono (art. 31-*bis*, comma 2, d.P.R. n. 600/1973; art. 65, d.P.R. n. 633/1972).

23. M. VASCEGA — S. VAN THIEL, *Assessment of Taxes in Cross-Border Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, op.cit., p. 152.

24. Il *Modello di convenzione contro la doppia imposizione* dell’OECD, la *Convenzione multilaterale concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale* (Consiglio d’Europa, OECD), e il *Modello di Accordo sullo scambio di informazioni per fini fiscali* (OECD, *Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes*), fanno tutti riferimento allo scambio di informazioni “prevedibilmente rilevanti”, che ha sostituito il precedente più restrittivo riferimento ad “informazioni necessarie”.

25. Sempre a mente della Direttiva 2011/16/UE, cit.

convenzionale²⁶. Il loro mancato rispetto, più che avere un immediato effetto giuridico, è suscettibile di incidere negativamente sulla verifica del funzionamento della cooperazione amministrativa condotta dalla Commissione e sul giudizio circa la effettiva collaborazione amministrativa offerta da ogni Stato membro²⁷.

Ulteriore procedura, sicuramente più complessa, è rappresentata dallo “scambio automatico obbligatorio di informazioni”²⁸, che si sostanzia nell'invio ad ogni Stato membro, senza una preventiva richiesta, delle informazioni disponibili riguardanti i residenti di tale Stato membro ed inerenti a specifiche categorie di reddito e di capitale.

Siffatta disposizione deve ritenersi vincolante relativamente all'obbligo di trasmissione delle informazioni, a meno che uno Stato membro non comunichi la propria volontà di non ricevere informazioni. Tale condizione non dovrebbe, però, legittimare lo Stato che ha manifestato tale volontà a non ottemperare, a sua volta, a tale obbligo, adducendo la mancanza di reciprocità nello scambio.

Il principio della reciprocità è recepito nella Direttiva per introdurre una clausola “*anti-free-riding*” in guisa della quale gli Stati membri devono comunicare alla Commissione le categorie di reddito e di capitale sulle quali dispongono di informazioni: lo Stato che non comunica alla Commissione almeno una categoria di cui dispone informazioni può essere ritenuto, correlativamente, non interessato a riceverne.

26. È stato osservato come siffatti termini siano derogabili sia sul piano puramente convenzionale sia per situazioni di fatto, essendo prevista espressamente la possibilità che autorità interpellata e autorità richiedente convengano termini diversi. Cfr. S. CAPOLUPO, *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, op.cit, p.1315. L'Autore, difatti, sottolinea che i menzionati termini sono più lunghi rispetto allo scambio di informazioni nel comparto dell'Iva, e che tale differenza deriva dalla « consapevolezza che le attività generalmente richieste per acquisire informazioni in quest'ultimo comparto presentano profili di maggiore complessità ».

27. Si ricorda che L'OECD (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) oltre a definire uno *Standard* internazionale in materia di trasparenza e scambio di informazioni, ha impostato un programma di “*peer review*” (*Meeting* di Città del Messico del settembre 2009) per verificare, secondo procedure codificate, l'effettiva aderenza agli “*standards*” internazionali sia degli Stati e territori membri sia, eventualmente, di altri Stati e territori-terzi-ritenuti-significativi.

28. Il metodo dello “scambio di informazioni senza preventiva richiesta” anche attraverso la archiviazione e la trasmissione elettronica dei dati, è consolidato con riguardo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, sulla quale vedi il Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio.

Si giunge, quindi, alla terza forma di cooperazione contemplata dalla Direttiva del 2011, che si sostanzia nello “scambio spontaneo”,²⁹ non subordinato ad una preventiva richiesta e non organizzato con sistematicità. Quest’ultimo prende le mosse dalla iniziativa di uno Stato membro che comunica all’autorità di un altro Stato informazioni utili all’accertamento delle imposte. La comunicazione spontanea, facoltativa in tutti i casi in cui le informazioni siano ritenute utili per un’altra amministrazione, diviene obbligatoria nel momento in cui prendono corpo specifiche condizioni descritte dalla direttiva connotate dalla presenza di “fondati motivi” che facciano presumere una situazione fiscalmente “singolare” o atipica.

Detto obbligo di trasmissione spontanea di informazioni è rafforzato dalla previsione (assente nella vecchia direttiva) di un termine che viene assegnato all’autorità competente di uno Stato membro in possesso di informazioni rilevanti, la quale, al ricorrere delle condizioni previste dall’art. 9, par. 1, è tenuta, infatti, a trasmetterle alla competente autorità di ogni altro Stato membro interessato “rapidamente” e, in ogni caso, entro un mese dalla loro disponibilità.

Collegata alla modalità di scambio di informazioni spontaneo, è la statuizione secondo cui allo Stato membro che ha ricevuto le informazioni richieste, è consentito di trasmetterle all’autorità competente di un terzo Stato membro se lo ritiene utile per le finalità di cui alla Direttiva, e purché tale trasmissione sia conforme alle norme e alle procedure stabilite nella Direttiva. Naturalmente, lo Stato membro di origine, che deve essere informato, ha facoltà di opporsi in merito alla diffusione di notizie che lo riguardano.

Peraltro, uno Stato membro può condividere con altro Stato membro anche informazioni ricevute da un Paese terzo, a condizione che ciò sia consentito ai sensi di un accordo con il Paese terzo. Diversamente, l’autorità competente di uno Stato membro può trasmettere a un Paese terzo informazioni ottenute in base alla Direttiva 2011/16/UE, purché lo Stato membro da cui proviene l’informazione consenta esplicitamente a detta comunicazione e che il Paese terzo si impegni a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere gli elementi comprovanti l’irregolarità o l’illegalità di operazioni che sembrano costituire una violazione della normativa fiscale. Rilevante appare,

29. Art. 9 della Direttiva in esame.

invero, anche il potenziamento della cooperazione amministrativa attraverso una più ampia previsione della possibilità per i funzionari dell'autorità richiedente, previo accordo con l'autorità interpellata, di essere presenti sul territorio dello Stato estero, sia negli uffici in cui vengono esercitate le funzioni amministrative, al fine precipuo dello scambio di informazioni, sia durante lo svolgimento delle indagini amministrative ivi svolte per l'acquisizione delle informazioni da scambiare³⁰.

Meritano di essere segnalate le indicazioni relative ai limiti che possono connotare la cooperazione in parola, avendo riguardo a quelle ipotesi in cui uno Stato membro interpellato si rifiuti di comunicare le informazioni, situazioni, queste, che dovrebbero essere chiaramente definite e limitate, tenendo conto dell'interesse pubblico e di taluni interessi privati da proteggere in applicazione della direttiva in questione, la quale rispetta i diritti fondamentali ed osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.³¹

I suddetti limiti alla cooperazione amministrativa nascono dalla necessità di rispettare gli ordinamenti interni, impedendo che lo Stato al quale vengono richieste le informazioni venga obbligato a svolgere indagini o assumere provvedimenti volti all'acquisizione delle informazioni richieste che non sono consentiti dalla legislazione interna o dalla prassi amministrativa.³² Questa regola è applicabile sia in relazione allo scambio di informazioni su richiesta, sia alla richiesta di svolgimento di una indagine amministrativa specifica; tuttavia, se l'autorità interpellata è già in possesso delle informazioni, non può rifiutarsi di trasmetterle, a meno che non ricorra una delle specifiche condizioni contemplate dalla Direttiva.

30. Nella Direttiva in discorso è stata confermata (art. 12) la possibilità di procedere a "controlli simultanei" nei confronti di più contribuenti la cui situazione sia di interesse "comune o complementare" per più Stati membri, al fine di scambiare le informazioni così ottenute. Siffatta procedura presuppone un accordo tra le autorità competenti di più Stati membri circa i soggetti da controllare e le modalità ed i tempi delle verifiche che si dovranno svolgere contemporaneamente ed autonomamente nei rispettivi ambiti territoriali.

31. Considerando 19 e Considerando 28.

32. Cfr., S. CAPOLUPO, *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1762 secondo il quale la sovranità e l'autonomia dei singoli Stati membri sono prevalenti sulle stesse esigenze di collaborazione in accordo con una tradizione largamente condivisa nello specifico ambito.

Il requisito della reciprocità nella cooperazione amministrativa che implica la possibilità di opporre un rifiuto alla richiesta di informazioni, allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti, è contemplato dalla Direttiva in rassegna che, innovando alla previgente disciplina, ha limitato il diritto di rifiutare le informazioni alla sola ipotesi in cui lo Stato richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti “per motivi di diritto”, escludendo, così, la possibilità di rifiuto nel caso di impossibilità “per motivi di fatto”³³.

Il diritto di rifiutare la trasmissione delle informazioni, qualora ciò comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un’informazione la cui diffusione sia contrastante con l’ordine pubblico, è riportato nella Direttiva. Inoltre, con l’intento di arginare ogni possibilità di contrapporre alla cooperazione internazionale il segreto bancario, è regolato il divieto, per l’Autorità interpellata, di rifiutare di fornire informazioni sol perché tali informazioni sono detenute da una banca o da un altro istituto finanziario. La normativa europea si adegua a quanto già previsto dalle disposizioni convenzionali internazionali³⁴.

33. Con riguardo alla interpretazione ed applicazione delle condizioni che possono limitare la cooperazione amministrativa giova soffermarsi sulle indicazioni contenute nel *Modello di Accordo sullo scambio di informazioni fiscali* predisposto nel 2002 dall’OECD, in base al quale l’autorità richiedente, al fine di dimostrare la prevedibile rilevanza delle informazioni, deve dichiarare che “*the information requested would be obtainable under the laws or in the normal course of administration of the applicant Party if the information were within the jurisdiction of the applicant Party*”; e che “*the applicant Party has pursued all means available in its own territory to obtain the information*”. A tale ultimo proposito il Commentario (par. 63) chiarisce che “*a request should only be contemplated if an applicant Party has no convenient means to obtain the information available within its own jurisdiction*”, salvo che l’acquisizione delle informazioni richieste non sia più semplice per l’autorità richiedente, “*far example, obtaining information from one supplier in the requested Party may lead to the same information as seeking information from a large number of buyers in the applicant Party*”.

34. All’uopo va segnalato che molto di recente, proprio la Svizzera che sino a poco tempo fa aveva sempre addotto come causa fortemente ostante alla violazione del segreto bancario il fatto che tale impedimento fosse costituzionalizzato all’interno del proprio ordinamento, ha “ceduto le armi” in nome di una totale e ormai globale trasparenza e lealtà in tutti i circuiti informativi di tipo finanziario, decretando, così, la caduta definitiva del segreto bancario, da sempre usbergo squisitamente elvetico di notizie e informazioni coperte da assoluta riservatezza. Difatti, con l’intesa raggiunta in data 6 maggio 2014, in sede Ocse a Parigi, sulla adesione al protocollo per lo scambio automatico di informazioni bancarie — che andrà a regime nel 2017 — la quarta e la quinta piazza finanziaria del globo si sono impegnate a svelare la situazione patrimoniale dei propri correntisti ai Paesi

(soprattutto alle autorità fiscali) d'origine. Ciò significa, tra l'altro, che le banche delle due capitali finanziarie non accetteranno più denaro senza la preventiva dichiarazione di "tassazione assoluta", fatta sotto la responsabilità, anche penale, dal cliente. Il protocollo sullo scambio automatico si applicherà a 44 paesi già firmatari (i cosiddetti "early adopters"), ma potrebbe estendersi anche ad altri paesi Ocse e del G-20 (tra cui Russia, Cina, Brasile, Indonesia). All'intesa intercorsa il 6 maggio tra Berna e Singapore, che ha un significato simbolico enorme — vista la loro posizione nel *ranking* finanziario mondiale e per le cifre di "nero" in ballo — dovrà comunque seguire un periodo di messa a regime piuttosto lungo, sotto il cappello di accordi politici tra gli Stati. Percorso che dovrebbe avere una tappa cruciale a fine ottobre a Berlino, in occasione del Forum mondiale sulla trasparenza fiscale. Il modello di riferimento per il nuovo sistema Ocse è il Fatca di matrice Usa (*Foreign Account Tax Compliance Act*), ma è ancora più gravoso rispetto al modello statunitense. Si tratta dello *standard* globale basato sullo scambio automatico delle informazioni fiscali, il cosiddetto *Crs*, *Common Reporting Standard*, approvato dall'Ocse a fine gennaio. Lo scorso marzo erano appunto 44 i Paesi che si erano formalmente impegnati a implementarlo secondo un calendario che, nel dettaglio, prevede per gli intermediari finanziari l'obbligo di raccogliere le informazioni sia sui conti intrattenuti al 31 dicembre 2015 sia su quelli aperti successivamente da cittadini stranieri, mentre il primo invio di informazioni tra le autorità fiscali avrà luogo nel 2017. Il *Common reporting standard (Crs)* Ocse impone a tutti i clienti di banche e degli altri intermediari finanziari coinvolti (compagnie assicurative vita, Sim e Sgr) di autocertificare la propria residenza fiscale, mentre il sistema Usa lascia l'opzione a questi ultimi di ricavare i dati dalla documentazione già fornita per aprire il conto. Più in generale le differenze tra *Crs Ocse* e *Fatca Usa* sono determinate dalla natura multilaterale dello scambio del primo e dunque dalla necessità di dover contemperare le esigenze di diversi Paesi. Lo *standard* Ocse prevede infatti che le giurisdizioni aderenti ottengano informazioni sensibili dalle istituzioni finanziarie su tutta la propria clientela con residenza fiscale estera e non solo su quella statunitense. Vi sono poi numerose differenze che potrebbero tradursi per gli intermediari in un ulteriore costo oltre a quello già sostenuto per l'adeguamento a Fatca. Tra queste, le principali sono rappresentate, come detto, da regole più stringenti per l'identificazione della clientela, da un diverso concetto di residenza fiscale che, nel caso degli Stati Uniti, si fonda sulla cittadinanza e dall'eliminazione in alcuni casi delle soglie (opzionali) di esenzione dagli obblighi di adeguata verifica. Mentre il Fatca Usa per le persone fisiche prevede delle soglie sotto le quali non è obbligatorio censire i clienti (come l'apertura di un conto per meno di 50mila dollari), nella disciplina Ocse queste soglie non esistono, per cui la diligenza va sempre effettuata. È plausibile che il diverso ambito soggettivo cambierà anche l'ordine di grandezza dei soggetti da gestire in termini di identificazione e segnalazione (si potrebbe passare da circa 0,5% di soggetti Usa a oltre il 3-5% di soggetti esteri da "lavorare"), aumentando lo sforzo operativo per far fronte al nuovo volume di adempimenti. Lo *standard* per lo scambio automatico dei dati Ocse comprende inoltre un modello di *Competent Authority Agreement*, vale a dire uno schema di accordo contrattuale tra le autorità fiscali competenti che definisce le modalità di scambio automatico, nonché la tipologia di informazioni anagrafiche e finanziarie che ne costituiscono l'oggetto, insieme alle regole applicabili in caso di non-compliance. Il documento Ocse declina, inoltre, le procedure di adeguata verifica ("*due diligence*") che si dovranno adottare al fine di identificare e classificare la clientela, ma lascia molte questioni irrisolte, a partire dallo strumento giuridico che sarà utilizzato per dare attuazione a tale *standard*. L'Ocse sta lavorando a un commentario da pubblicare a brevissima scadenza.

Nell'ambito delle prescrizioni indicate nella direttiva e finalizzate alla tutela dei diritti del contribuente verificato, meritano di essere evidenziate sia la disciplina della segretezza delle informazioni, sia le regole sul loro utilizzo. *In primis*, le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma, alla stregua della direttiva, sono coperte dal segreto d'ufficio. La direttiva non fa riferimento al regime sanzionatorio che accompagna le violazioni di tali obblighi, lasciato alle legislazioni nazionali, né interviene in materia di vizi degli atti e delle attività amministrative poste in essere dagli Stati interpellati per fornire le informazioni richieste, o di vizi degli atti e delle attività amministrative poste in essere dagli Stati richiedenti sulla base di informazioni trasmesse, qualora l'amministrazione interpellata abbia disatteso le regole comunitarie o violato la propria legislazione.

Nell'ordinamento italiano le coordinate principali sono fornite dall'art. 68 del d.P.R. n. 600/1973 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) che considera "violazione del segreto d'ufficio" qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, dato senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta", e dall'art. 66 del d.P.R. n. 633/1972 che obbliga gli impiegati dell'amministrazione finanziaria, gli ufficiali e agenti della Guardia di finanza "al segreto per tutto ciò che riguarda i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'adempimento dei compiti e nell'esercizio dei poteri previsti" in materia di Iva. Pur in presenza del limite del segreto d'ufficio, le possibilità di utilizzo dei dati vengono estese quanto più possibile, anche oltre l'ordinario ambito relativo alla applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di qualsiasi tipologia.

La non applicabilità della Direttiva 2011/16/UE all'Imposta sul valore aggiunto e ai dazi doganali o alle accise, in quanto tributi sottoposti ad altra peculiare regolamentazione europea in materia di cooperazione amministrativa, è riferita solamente alle procedure contemplate nel Capo II, Scambio di informazioni, e non all'eventuale utilizzo delle informazioni acquisite. Ciò lascia intendere che l'amministrazione finanziaria che intenda avviare una procedura di cooperazione amministrativa finalizzata alla acquisizione di informazioni in materia di imposta sul valore aggiunto, dazi doganali o accise, dovrà attenersi necessariamente alle regole puntualmente statuite in campo

comunitario e relative a siffatti ambiti.

Più articolata risulta, invero, la possibilità di utilizzare materiale probatorio all'interno di un procedimento giurisdizionale di natura penale, sia pure relativo alla contestazione di un reato tributario. Nel sistema ordinamentale italiano, gli impedimenti provengono dai principi in tema di autonomia tra procedimento amministrativo di accertamento e processo tributario, da un lato, e processo penale, dall'altro (art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), oltre che dai conseguenti problemi di coordinamento tra le attività istruttorie condotte nelle differenti sedi, con particolare riguardo alla utilizzabilità degli atti del procedimento amministrativo di accertamento in sede penale.

Orbene, le informazioni ottenute all'esito di un procedimento di cooperazione amministrativa in materia fiscale possono far emergere una notizia di reato ma la parificazione giuridica delle prove, così acquisite, a quelle risultanti dalla applicazione della normativa interna opera esclusivamente ai fini fiscali. Ne scaturisce che l'utilizzazione nel procedimento penale di elementi probatori provenienti dall'estero è condizionata dal rispetto delle disposizioni sulla rogatoria internazionale, quale unico *iter* codificato ai fini dell'ingresso di detti mezzi di prova nel processo³⁵³⁶.

35. Cfr. G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op.cit., p.3605. Per un raffronto tra verifica fiscale all'estero e cooperazione giudiziaria internazionale, v. R. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extra territoriali*, in *Dir. prat. trib. internaz.* 2008, p.1130 ss., p. 1135. L'analisi della possibilità di estendere al comparto tributario la facoltà di compiere atti istruttori al di fuori dei confini nazionali, con il consenso dello Stato richiesto di assistenza, implica la necessità di « chiarire se l'attività di verifica all'estero deve svolgersi anch'essa secondo il principio tradizionale del *locus regit actum*, o secondo forme e procedure che sono proprie dello Stato richiedente ».

36. A tal riguardo è curioso quanto deciso dalla Corte di cassazione che ha giudicato legittima l'utilizzazione processuale di documenti provenienti dal procedimento di accertamento fiscale, che siano stati precedentemente acquisiti dalla Guardia di finanza tramite la cooperazione internazionale. [Cass. 12 luglio 2012, n. 27736, reperibile in *Banca Dati Big Suit Ipsoa*] La Suprema Corte ha ritenuto che l'acquisizione di atti amministrativi nell'ambito del procedimento tributario di accertamento esula dalla disciplina relativa alle rogatorie, e che il successivo utilizzo nel procedimento penale di atti provenienti dal procedimento di accertamento tributario è regolato, dalla disciplina dettata dagli artt. 234 ss. c.p.p. Il corollario discendente dall'anzidetta lettura delle norme processuali è che informazioni e documenti acquisiti da una autorità estera nell'ambito di un procedimento di cooperazione internazionale in materia fiscale, possono fare ingresso nel processo penale per reati fiscali concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare una rogatoria internazionale. Per lo meno così sembra di intendere.

4.2. La cooperazione internazionale: gli interessi pubblici e gli interessi privati

Appare ora necessario rendere conto di un ulteriore interessante aspetto caratterizzante la cooperazione tributaria internazionale e, cioè, quello delle modalità attraverso le quali si concretizza la tutela del contribuente riconosciute dai sistemi giurisdizionali dei singoli Stati o, più raramente, dal sistema giurisdizionale europeo³⁷.

Rappresenta un dato innegabile il fatto che lo scambio internazionale di informazioni tra autorità fiscali³⁸, come del resto ogni attività amministrativa posta in essere dalle autorità statali, incide sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti, opponendo gli interessi pubblici a quelli privati, tenendo presente che tutti gli anzidetti interessi sono ritenuti meritevoli di tutela³⁹.

Dette considerazioni acquistano significatività anche in rapporto alla Direttiva 2011/16/UE, al punto tale che, in merito alla proposta presentata dalla Commissione (COM 2009(29) def.), è intervenuto il Garante europeo per la protezione dei dati, il quale, pur riconoscendo

37. Nello spazio ordinamentale comunitario il tema della tutela dei contribuenti (che generalmente «sorge allorché il contribuente venga gravato da tributi imposti da uno Stato membro in violazione del diritto europeo») assume un carattere speciale in considerazione del fatto che normalmente essi hanno come controparte l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, e «ciò fa sì che raramente la tutela del contribuente si attui mediante procedure europee, e sia devoluta direttamente alla giurisdizione europea». Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pp. 110–111 ss., il quale tratta dei diversi mezzi di tutela disciplinati dal sistema giurisdizionale europeo.

38. Sull'importanza della cooperazione amministrativa internazionale «nel facilitare la corretta determinazione degli obblighi tributari e nell'assistere il contribuente nella tutela dei propri diritti», raggugli in R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 654 ss. V. anche S. DORIGO, *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, op.cit., p. 971 ss., che ricorda come la cooperazione fiscale sia stata inquadrata in origine in una ampia accezione, come mezzo per favorire l'instaurazione ed il funzionamento del mercato comune, con l'obiettivo di eliminare gli ostacoli all'esercizio delle libertà di fondamentali previste dal Trattato.

39. Cfr. A. MONTI — C. DE LEITO, *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, p. 308 ss. Se «da una parte, sta l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione fiscale, anche internazionale, che nel nostro ordinamento assume rango costituzionale giusta il disposto dell'art. 53 Cost; dall'altra, stanno le libertà ed i diritti del contribuente anch'essi costituzionalmente garantiti». Sugli interessi dei singoli Stati e dei contribuenti, v. P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, op. cit., p. 707 ss.

l'importanza di rafforzare l'efficacia della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri nel settore fiscale, ha posto in risalto che « le situazioni che prevedono lo scambio transfrontaliero di dati personali all'interno dell'UE meritano un'attenzione speciale poiché comportano un aumento della scala del trattamento dei dati da cui derivano necessariamente rischi maggiori per i diritti e gli interessi delle persone fisiche coinvolte »⁴⁰.

Nell'ambito delle norme generali e finali della Direttiva *de qua* è stata introdotta una norma specifica in materia di protezione dei dati, la quale prevede che « tutti gli scambi di informazioni ai sensi della presente direttiva sono soggetti alle disposizioni di attuazione della direttiva 95/46/Ce »; tale ultima direttiva è inerente, infatti, alla tutela delle persone fisiche, con particolare riferimento al trattamento dei dati personali ed alla libera circolazione di tali dati e contiene sia disposizioni attinenti alla raccolta di informazioni presso la persona interessata, sia disposizioni inerenti alla mancata acquisizione di tali dati. L'attuazione delle menzionate statuizioni può, però, essere circoscritta, ove ciò sia necessario al fine della salvaguardia di un rilevante interesse economico o finanziario di uno Stato membro o dell'Unione europea, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria.

L'identificazione dei diritti dei contribuenti passibili di essere compromessi da uno scambio di informazioni tra autorità fiscali in violazione di norme europee o convenzionali (e di norme interne)⁴¹, è collegata alla necessità di prevedere strumenti normativi (internazionali, comunitari o interni) che ne garantiscano la tutela⁴².

Le disposizioni di rango europeo che fissano i vincoli allo scambio di informazioni tra Autorità fiscali, dedicano, invero, attenzione preva-

40. Si veda il Parere 2010/C 101/01.

41. Giova rammentare come sia stato già autorevolmente rilevato che « un evidente problema di "garanzie" per i privati in termini di adeguata considerazione e di tutela degli interessi normalmente protetti e pregiudicati invece dalla raccolta e trasmissione all'estero di dati, informazioni, elementi probatori e così via ». Cfr. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, op. cit., p. 51. Con riferimento alle convenzioni contro la doppia imposizione si è invece osservato che « L'interesse ad evitare l'applicazione di tributi omologhi da parte di più Stati è comune sia agli Stati medesimi che ai privati contribuenti, per cui ogni attività svolta a tale scopo non potrebbe ledere posizioni giuridicamente protette dei privati stessi ».

42. Per approfondimenti v. C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in *Enc. dir. Annali*, I, Milano, 2007, p. 537.

lentemente ai rapporti tra le suddette Autorità (Autorità interpellata ed Autorità richiedente) che agiscono in base al rispettivo diritto nazionale sia nella fase della acquisizione delle informazioni da scambiare, sia nel loro utilizzo⁴³.

Il procedimento di cooperazione (e dunque l'accertamento tributario successivo fondato anche sui dati di derivazione estera), oltre che rispettare i vincoli previsti dal diritto comunitario, deve svolgersi nell'osservanza delle disposizioni di diritto interno, con la naturale conseguenza che il contribuente potrà pretendere tutela a fronte di una contestata lesione dei propri diritti secondo le procedure previste dall'ordinamento giuridico di appartenenza, ovvero, dall'ordinamento giuridico all'interno del quale subisce l'indagine istruttoria, oltre che in base ad eventuali strumenti previsti dal diritto internazionale, comunitario, nonché convenzionale.

Riguardo poi, alla fase iniziale delle acquisizioni istruttorie attraverso il Protocollo relativo alla reciproca assistenza tra Autorità fiscali, la normativa europea non contempla esplicitamente che il contribuente debba essere tenuto al corrente dalla propria amministrazione fiscale di ogni richiesta di informazioni sul suo conto da parte di una amministrazione fiscale estera, e nulla prevede, di conseguenza, in merito ad un presunto diritto del contribuente di opporsi allo scambio delle informazioni imponendo le proprie ragioni durante le indagini⁴⁴.

Due sono i casi in cui si può delineare un interesse del contribuente ad essere preventivamente informato dell'avvio nei suoi confronti di una procedura di scambio di informazioni. Una ipotesi è quella della preventiva informazione del contribuente verificato, in relazione al quale vengono richieste informazioni alla amministrazione fiscale di uno Stato estero, nella prospettiva della emanazione di un atto impositivo nei suoi confronti. Un'altra ipotesi è quella dell'interesse del contribuente ad essere informato dall'amministrazione fiscale del proprio Stato di una richiesta di informazioni nei suoi confronti

43. Cfr. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. Dir. Trib. Internaz.*, 111/2010, p. 225 ss.; Cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, *op.cit.*, p. 64.

44. Cfr. R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, *op. cit.*, p. 188; v. anche A. TOMASSINI, *Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, in *Giur. trib.*, 2010, p. 803 ss.

proveniente da un'altra amministrazione. In questa seconda fattispecie, il contribuente potrà essere destinatario di un atto impositivo emanato dallo Stato estero per casi fiscalmente rilevanti nel suo territorio.

Orbene, la differenza tra le due ipotesi non è di poco momento, ancor più in relazione alla possibilità, rimessa alla disciplina interna di ogni Stato, di garantire al contribuente un diritto al contraddittorio, e semmai di riconoscergli la legittimazione a proporre un'azione che possa bloccare la trasmissione delle informazioni⁴⁵. Il tema è comprensibilmente degno di ulteriori riflessioni in ordine ai profili di criticità di una tutela meramente indiretta degli interessi del contribuente⁴⁶, in particolar modo in un ordinamento come il nostro che collega le possibilità di difesa (giurisdizionale) del contribuente indagato dall'amministrazione finanziaria alla emanazione di un atto impositivo (impugnabile), arginando sensibilmente le garanzie dei soggetti verificati per conto di una Amministrazione fiscale straniera.⁴⁷

45. Cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., pp.325–326 ss. Quanto alla possibilità che il contribuente italiano inibisca la richiesta di informazioni che lo riguarda, rivolta dal Fisco ad una autorità estera, vi è chi non lo ritiene legittimo proprio perché la normativa italiana prevede che il contribuente possa impugnare solo l'atto finale impositivo e non l'atto istruttorio. V. G. PUOTI, *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010, pp.199–200.

46. Si richiamano: G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op. cit., p. 3604. V. anche A.M. GAFFURI, *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005, p.707.

47. Cfr. M. NUSSI, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, op. cit., p. 98 ss. V. Anche M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di Diritto tributario internazionale*, coordinato da C. SACCHETTO e L. ALEMANNO, Milano, 2002, p. 370 ss.e p. 378, rileva come « nell'ordinamento italiano, la tutela del contribuente nei confronti di violazioni delle regole che presiedono lo scambio di informazioni sia rimandata alla fase dei procedimenti che, eventualmente, seguiranno », e che se per un verso è « evidente, nel sistema convenzionale dello scambio di informazioni, la mancanza di adeguate forme di tutela del soggetto passivo », per altro verso « anche la direttiva non prevede forme di tutela oltre all'obbligo di segretezza ». Tale assetto sembra, invece, legittimato da P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., p. 353 ss., il quale osserva che « l'azione del contribuente tendente ad impedire l'invio dell'informazione potrebbe contrastare con gli obblighi internazionali assunti dallo Stato cui è indirizzata la richiesta »; molto recentemente, F. AMATUCCI, *L'anticipazione del contraddittorio e le preclusioni derivanti dalla mancata collaborazione del contribuente*, op. cit., p. 297, ove l'Autore rileva nitidamente che « [...] per garantire effettivamente la cooperazione allargata, il diritto di difesa e il giusto processo a livello UE, non si può più prescindere da un ampliamento in fase probatoria e istruttoria processuale e dall'eliminazione di ogni

La procedura attinente allo scambio di informazioni fra Amministrazioni fiscali deve indubbiamente svolgersi nell'osservanza dei principi dell'ordinamento comunitario, e, per quanto concerne le richieste rivolte all'Autorità fiscale italiana, nel rispetto dei principi generali sull'azione amministrativa (legge n. 241/1990) e dei principi generali dell'ordinamento tributario (legge n. 212/2000), con particolare riguardo ai principi di collaborazione e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente⁴⁸.

La problematica legata alla partecipazione al procedimento o alla preventiva informazione sull'avvio di una procedura di scambio di informazioni, emerge, dunque, sia al fine di garantire il diritto di difesa (in sede amministrativa) del contribuente in relazione al quale l'Autorità fiscale competente chiede informazioni all'Autorità fiscale di un altro Stato, sia per la tutela dei diritti del contribuente in relazione al quale l'Autorità fiscale interpellata acquisisce e trasmette informazioni all'Amministrazione fiscale che ha inoltrato la richiesta⁴⁹.

Appare molto chiaro come il diritto internazionale convenzionale si diriga verso la previsione di un principio di informazione del contribuente con riferimento al quale il proprio Stato di residenza abbia ricevuto una richiesta di scambio di informazioni⁵⁰.

preclusione o restrizione nei confronti di non residenti nel rispetto della proporzionalità e della cooperazione allargata ».

48. Ancora e ampiamente, P. SELICATO, *op. ult., cit.*, p. 51 ss. Anche in questo ambito vale la considerazione che è ritenuto « ormai pacifico che il principio del contraddittorio (o della difesa in sede amministrativa) si configura come principio generale del diritto comunitario ». Cfr. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, *op. cit.*, p. 231, e nota 22.

49. Secondo il principio di collaborazione « il contribuente dovrebbe essere informato dell'avvenuta richiesta di informazioni sul suo conto da parte di una amministrazione finanziaria straniera, riconoscendogli un diritto alla notifica, al fine di potersi (eventualmente) opporre alla trasmissione delle informazioni e, comunque, far valere le proprie ragioni nel corso dell'indagine ». Cfr. P. ADONTINO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, *op. cit.*, p. 1156.

50. L'art. 4, par. 3, della *Convenzione multilaterale concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale* (Consiglio d'Europa, OECD) (v. *infra*, par. 3.1), consente ad ogni Stato contraente di dichiarare « che, in conformità alla propria legislazione interna, le proprie autorità possono informare il proprio residente o nazionale prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano ». La Convenzione, in realtà, fa salva l'applicazione di eventuali disposizioni di diritto interno che prevedano un obbligo o una facoltà di informare il contribuente oggetto di una richiesta di scambio di informazioni, ma non dispone in

Va rimarcato che, anche se i diritti e le garanzie dei contribuenti previsti dalle leggi nazionali non possono in alcun modo essere schiacciati dalla Convenzione (art. 21, par. 1), ciò nondimeno, le leggi e le prassi amministrative dello Stato richiesto non dovrebbero essere applicate in modo da compromettere l'oggetto e lo scopo della Convenzione.

4.3. La posizione del contribuente

Nell'ambito di un procedimento di cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale la posizione del contribuente riveste un ruolo centrale richiamando l'operatività delle norme interne sull'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria ed, ancor più, i vincoli all'esercizio di siffatti poteri, nonché il regime dei vizi dell'atto impositivo emesso secondo le informazioni scambiate. La loro propensione a comprimere la sfera di libertà dei privati comporta nel nostro ordinamento, così come avviene negli altri Stati, l'esigenza di un equilibrato temperamento tra tutela dei singoli contribuenti e l'interesse pubblico all'attuazione delle norme di carattere fiscale.

Posto che, nell'ambito di un singolo ordinamento, tale bilanciamento di interessi trova una sua composizione nei suoi valori di rilievo costituzionale (Costituzione Italiana, parte prima), diverso è lo scenario che si adombra nel momento in cui i poteri di controllo ed accertamento sono esercitati dall'amministrazione finanziaria di uno Stato diverso e sono finalizzati allo scambio di informazioni diretto alla corretta attuazione di un altro sistema fiscale⁵¹.

Anche a voler giustificare il restringimento dei diritti del singolo nell'ambito di una attività istruttoria indirizzata allo scambio di informazioni attraverso una rilettura del concetto stesso di fiscalità che si collochi in una prospettiva sovranazionale ed una corrispondente rappresentazione dell'interesse fiscale non più limitato alla attuazione dei singoli sistemi tributari, va necessariamente ricercato un congruo

modo autonomo in tal senso. Il principio anzidetto riconduce al contenuto dell'art. 21 della Convenzione, riferito alla tutela dei soggetti e i limiti dell'obbligo di assistenza, ed in particolare alle considerazioni contenute nel commentario a tale articolo (parr. 1, 179 e 180).

51. Cfr. A. FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra amministrazioni finanziarie*, op.cit., p. 53 ss.

supporto normativo, prediligendo, rispetto agli accordi bilaterali, lo strumento delle convenzioni plurilaterali e le disposizioni degli atti normativi dell'Unione europea.

Diversa deve essere anche la visione dell'istituto della cooperazione internazionale, non più intesa quale collegamento con gli interessi degli Stati e dei loro rapporti istituzionali, bensì, quale strumento capace di valorizzare e considerare gli interessi ed i diritti dei singoli contribuenti (contrapposti a quelli degli Stati) coinvolti nella raccolta e nello scambio delle informazioni fiscalmente rilevanti. Non si ritengono, invero, sufficienti a garantire la composizione di tali conflitti quei rimedi di carattere generico che non accordano al privato la possibilità di intraprendere azioni tese a rendere effettive le proprie garanzie⁵².

Ove l'ordinamento interno, come nel caso dell'Italia, subordini la tutela del contribuente sottoposto ad indagini fiscali alla emissione di un atto impositivo nei suoi confronti, attraverso la cui impugnazione può essere denunciata la lesione dei propri diritti per effetto delle attività istruttorie poste in essere, non è assolutamente plausibile l'indisponibilità di rimedi amministrativi o giurisdizionali per il soggetto che subisce un'indagine volta all'acquisizione di dati da trasmettere ad una Amministrazione finanziaria straniera.

In merito alla preventiva informazione del soggetto verificato per conto di una Autorità estera, occorre osservare che se il privato è oggetto di una indagine finalizzata alla acquisizione di informazioni e documenti da trasmettere all'estero, è *in re ipsa* la conoscenza dei motivi per i quali l'Amministrazione finanziaria procede, quanto meno in virtù della previsione che « quando viene iniziata una verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda » (art. 12, comma 2, Statuto del contribuente).

Più complessa sembra essere l'ipotesi in cui l'Autorità italiana sia già in possesso delle informazioni e le trasmetta all'autorità richiedente senza informare (in quanto nessuna norma interna o internazionale lo prevede) il soggetto al quale le informazioni si riferiscono. Ma se l'esigenza è quella garantire la tutela dei diritti soggettivi contro eventuali lesioni causate da un illegittimo esercizio dei poteri istruttori

52. In tal senso, F. AMATUCCI, *L'anticipazione del contraddittorio e le preclusioni derivanti dalla mancata collaborazione del contribuente*, op cit., p. 297 ss.

di accertamento, essa sorge verosimilmente non solo al momento della trasmissione delle informazioni all'estero, ma anche nel momento precedente alla loro acquisizione. Al contribuente verificato dovrebbero essere riconosciute garanzie e tutela amministrativa o giurisdizionale nel momento in cui subisce la verifica in senso lato, a prescindere dal possibile utilizzo della documentazione acquisita da parte dell'amministrazione finanziaria italiana o da parte dell'Autorità di un altro Stato.

È nella fase delle indagini che la normativa interna (per sopperire alle lacune del legislatore europeo o internazionale–convenzionale) dovrebbe tutelare i diritti dei privati nei confronti dell'Autorità pubblica, prediligendo un'azione tendente a precludere l'acquisizione delle informazioni in modo illegittimo, prima ancora che si ponga il problema di bloccare l'eventuale invio delle informazioni (illegittimamente acquisite) all'estero, ovvero stabilendo in modo più chiaro un « divieto, in capo agli Stati membri, di chiedere informazioni che la propria legislazione o la propria prassi amministrativa non consenta loro di ottenere »⁵³.

Le fonti europee che prevedono limiti di diverso genere alla cooperazione amministrativa internazionale nell'ambito fiscale, sono configurate come deroghe facoltative all'obbligo di trasmissione delle informazioni. In altre parole, non viene stabilito un divieto dello scambio di informazioni ma una semplice facoltà per lo Stato richiesto di non trasmettere (e non acquisire) le informazioni laddove ricorrano i presupposti normativamente previsti.

Sul piano della tutela dei singoli contribuenti, ci si chiede se siano intercettabili nella normativa europea sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale regole la cui violazione possa essere rappresentata dal privato direttamente nei confronti del giudice nazionale. Tale possibilità è stata esclusa con riferimento alle “condizioni della cooperazione” e sembra difficile da immaginare anche in relazione ai profili formali della procedura di cooperazione tra le “Autorità competenti”

53. In questi termini, L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, op. cit., p. 232. Tale divieto potrebbe trovare la propria origine dai principi generali di equivalenza e di reciprocità (art. 17, comma 3, Dir 2011/16/UE). Vedi anche A. MONTI, *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di “reciprocità”*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, p. 149 ss

degli Stati membri.

La Direttiva 2011/16/UE prescrive che lo scambio di informazioni debba avvenire tramite « l'ufficio centrale di collegamento, un servizio di collegamento o qualsiasi funzionario competente » (autorizzato a scambiare direttamente informazioni) che formula o riceve una richiesta di assistenza. Tali uffici e funzionari sono designati dall'Autorità competente ad ogni adempimento previsto dalla Direttiva, indicata da ogni Stato alla Commissione. Non essendo prevista l'inutilizzabilità dei dati scambiati tra autorità (uffici o funzionari) non competenti, in dottrina ci si è chiesti se tale vizio possa essere eventualmente desunto dall'indirizzo espresso dalla Commissione europea in occasione di una precedente proposta di modifica della Direttiva 77/799/Cee" (COM 2001 (294) def). La Commissione, in quella occasione aveva, infatti, affermato che, in caso di violazione della procedura, l'informazione fornita andava considerata non valida e, quindi, non utilizzabile; tuttavia, questo rigoroso orientamento non ha trovato accoglimento in sede di approvazione della Direttiva 2011/16/UE, in esame⁵⁴.

Il problema va, dunque, prospettato facendo riferimento a quelle ipotesi nelle quali la cooperazione prestata da uno Stato abbia davvero violato un diritto del contribuente o, ancor più precisamente, sia stata prestata svolgendo indagini o raccogliendo informazioni in violazione della propria legislazione⁵⁵.

In tali contesti, è la norma interna di ogni Stato che può disporre riguardo alla efficacia probatoria ed alla utilizzabilità dell'informazione trasmessa da una autorità estera in violazione della legislazione dello Stato di provenienza, ovvero riguardo alle forme di tutela riconosciute a favore del contribuente che è stato illegittimamente sottoposto ad indagini dirette alla acquisizione di informazioni da trasmettere ad una autorità fiscale straniera.

Sul piano dell'efficacia probatoria, le informazioni, gli atti e i documenti scambiati nell'ambito di una procedura di cooperazione amministrativa internazionale (disciplinata da una convenzione o da norme europee) e provenienti dall'autorità estera competente, sono

54. Cfr. A. MONTI — C. DE LEITO, *Mutua assistenza amministrativa e tutela delle posizioni soggettive del contribuente*, op. cit., p.308; R. SUCCIO, *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op.cit., p.196 ss.

55. Cfr. A.M. GAFFURI, *I limiti allo scambio delle informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fiscalità internaz.*, 2004, p. 419.

equiparati ai corrispondenti atti interni⁵⁶.

La questione relativa alla utilizzabilità in sede tributaria, ai fini dell'accertamento di un'imposta evasa dal contribuente, dei dati provenienti da una Autorità fiscale estera ma da essa illegittimamente acquisiti, viene fundamentalmente trattata richiamando quello della inutilizzabilità degli elementi istruttori acquisiti illegittimamente dalla amministrazione finanziaria Italiana^{57, 58}.

La presunta illegittimità dell'atto impositivo può, pertanto, discendere dalla violazione di una norma interna (quale è quella contenuta nell'art. 7 dello Statuto dei contribuenti) che prevede l'obbligo di alle-

56. In proposito, cfr. 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, parte I, op. cit.*, p. 491; v. anche G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, op. cit.*, p.443.

57. In argomento, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, *passim*; L. FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 772 ss.

58. In tema di tutela del contribuente durante lo svolgimento di una procedura di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie prima, e successivamente nell'ambito del procedimento impositivo avviato utilizzando i dati acquisiti, si rinvencono dati interessanti in un caso pratico verificatosi di recente. L'amministrazione finanziaria italiana acquisisce ed utilizza i dati contenuti in "liste" di contribuenti correntisti di istituti di credito esteri, delle quali, pur se formalmente provenienti dalle Autorità competenti degli Stati esteri, viene messa in dubbio la originaria legittima acquisizione [Si tratta dei casi riguardanti la c.d. "Lista Falciani" e la c.d. "Lista Vaduz", sulle quali v.; R. SUCCIO, *Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib. intemaz.*, 2010, 3, p.1555 ss.; A. TOMASSINI, *Sulla scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, *op. cit.*, p.801 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, p.402 ss.; A. MARCHESELLI, *"Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3910 ss.; U. PERRUCCI, *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta "Lista Falciani"*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 594 ss.; C. POLITO, *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle "liste"*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, 2011, p.21 ss.; A. VLGNOLL — R. LUPI, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, p.268 ss.; D. AVOLIO — B. SANTACROCE, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della "Lista Falciani"*, in *Corr. trib.*, 2012, p.325 ss.; F. CERQUA, *Sono inutilizzabili ma non "illegali" i documenti della "lista Vaduz"*, in *Diritto Penale Contemporaneo* (Rivista on line), 2012]. In due occasioni la giurisprudenza tributaria di merito [V. Comm. trib. prov. Mantova, 27/5/2010. n. 137, e Comm. trib. Prov. Como, 15/11/2011, n. 188] ha annullato l'atto impositivo fondato sui dati contenuti nelle liste, ritenendo inutilizzabili tali informazioni per violazione delle norme sulla cooperazione internazionale e di norme interne in materia di acquisizioni probatorie, trattandosi di documenti illecitamente acquisiti all'origine, ed essendo stato violato l'obbligo di allegazione della suddetta documentazione all'atto di accertamento.

gazione all'atto dei documenti in esso richiamati, tra i quali sembra logico comprendere i documenti provenienti dall'Autorità estera.

Più complicato da interpretare è il riferimento del giudice tributario italiano ad una possibile violazione della Direttiva che disciplina lo scambio di informazioni che sia suscettibile di determinare l'annullamento dell'atto. In verità, il vizio deriva sempre dalla violazione della legislazione interna che preclude l'utilizzo di prove acquisite illegittimamente. Se, invero, si accetta, la tesi della inutilizzabilità, nel nostro ordinamento, delle prove illegittimamente acquisite e si applica tale principio anche alle informazioni provenienti da uno Stato estero mediante la rete della cooperazione internazionale, il problema che si pone al giudice tributario sarà quello di verificare l'originaria illecita acquisizione. Tale valutazione, che richiede la conoscenza del diritto dello Stato estero, può esser facilitata nel caso in cui sia già intervenuta una decisione dell'autorità giurisdizionale dello Stato di provenienza delle informazioni che ne abbia sancito l'acquisizione illegale. Siffatta decisione, non può, difatti, non rimbalzare all'interno dell'ordinamento interno provocando la non utilizzabilità dei dati a causa della loro illegittima acquisizione confermata dai giudici dell'ordinamento dal quale sono stati originati.

Sembra chiaro che la cooperazione internazionale sia sottoposta al rispetto delle procedure di indagine previste dall'ordinamento nel quale esse vengono poste in essere.

Diverso è, tuttavia, il caso che riguarda il rispetto, da parte dell'Autorità richiesta, dei limiti più rigorosi o delle maggiori garanzie previste dalla legislazione dello Stato autore della richiesta.

Il muro è costituito dai limiti territoriali di efficacia della legge interna di ogni Stato, il cui rispetto è difficile da imporre oltre i propri confini nazionali. Il punto è questo: su quali elementi il contribuente italiano può fondare la pretesa che l'Autorità estera, alla quale vengono richieste informazioni nei suoi confronti, le acquisisca nel rispetto delle regole procedurali previste dalla legge di casa propria?

Nel tentativo di offrire una soluzione verosimile, sarebbe forse auspicabile che fosse la stessa Amministrazione finanziaria dello Stato che utilizza le informazioni a verificare la loro legittima acquisizione da parte dell'Autorità che le trasmette, sempre che le regole procedurali e le garanzie per il contribuente previste in quell'ordinamento, siano equiparabili a quelle del proprio.

Il fine della tutela dei diritti dei soggetti coinvolti può rinvenire il suo fondamento in una interpretazione evolutiva del principio di reciprocità o equivalenza da intendendersi in un duplice significato: per un verso, nel senso che lo Stato richiesto non può essere obbligato a cooperare qualora la conduzione di indagini o la raccolta di informazioni siano contrarie alla propria legislazione; per altro verso, nel senso che lo Stato richiedente deve astenersi dal notificare una richiesta di informazioni (ovvero non utilizzare le informazioni ottenute) se la disciplina procedurale e le garanzie di tutela per il contribuente nei due ordinamenti non sono equiparabili, o, in altre termini, se l'ordinamento in base al quale le informazioni devono essere assunte non riconosce al contribuente forme di tutela equivalenti a quelle offerte dalla legislazione domestica⁵⁹.

4.4. La reciproca assistenza amministrativa nel quadro internazionale

L'impegno della comunità internazionale sul fronte dell'integrazione economica è ormai polarizzato sul modello della cooperazione intergovernativa. Molteplici sono le organizzazioni internazionali che hanno radicato le loro azioni sulla cooperazione tra Stati in materia economica⁶⁰, laddove anche lo scambio di informazioni fiscali trova regolare riconoscimento nell'ambito di accordi internazionali come

59. Sul tema, sempre F. AMARUCCI, *L'anticipazione del contraddittorio e le preclusioni derivanti dalla mancata collaborazione del contribuente*, op cit., p. 297 e 298, ove l'Autore evidenzia che: « Il diritto di difesa deve essere garantito in maniera continuativa in sede procedurale soprattutto in presenza di limitati poteri istruttori nel rispetto della proporzionalità e della ragionevolezza », e ancora « [...] le limitazioni probatorie [...], in un sistema basato sempre più su strumenti presuntivi e sull'anticipazione dei principi probatori processuali in fase di contraddittorio, possono compromettere il diritto di difesa e la sua effettività che è fortemente garantita a livello europeo, dalla CEDU e dal diritto dell'UE. ».

60. Basti pensare innanzitutto all'OECD (*Organization for economic cooperation and development*) istituita con la Convenzione di Parigi del 14 dicembre 1960. Un ruolo importante, con riferimento all'integrazione europea nel settore della cooperazione politica, culturale e sociale, assume anche il Consiglio d'Europa (organizzazione internazionale con sede a Strasburgo, fondata nel 1949) che riunisce 47 paesi democratici europei e che ha tra i suoi obiettivi la cooperazione tra tutti gli Stati membri per consolidare la stabilità economica in Europa favorendo le riforme politiche, legislativa e costituzionali.

in convenzioni bilaterali o multilaterali⁶¹.

L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OECD) ha da sempre dedicato costante interesse ed attenzione al complesso tema dei rapporti internazionali tributari, predisponendo un fitto tessuto costituito da diversi Modelli di convenzione volti a sostenere gli Stati nell'attenuare gli effetti distorsivi del non sufficiente coordinamento dei diversi sistemi tributari⁶². In particolare, merita

61. Riguardo ai diversi livelli di cooperazione previsti dai trattati internazionali v. L. TOSI — R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, p. 24 ss. In riferimento agli accordi internazionali in materia fiscale v. C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, op. cit., p. 517 ss.; V. UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario internazionale*, V. Uckmar (a cura di) Padova, 2005, p. 101. È importante richiamare anche il Modello di convenzione contro la doppia imposizione delle Nazioni Unite (*United Nations Model Double Taxation (Convention between Developed and Developing Countries)*), ed il Modello di convenzione reddito degli Stati Uniti (*United States Model income tax Convention*).

62. In questa sede non ci si dilungherà nella descrizione dettagliata dei Modelli OCSE che si sono avvicinati nel tempo relativi alla predisposizione di convenzioni tutte tese al contrasto delle distorsioni e delle contraddizioni caratterizzanti i sistemi finanziari e tributari dei diversi Paesi, essendo, piuttosto, lo spirito di tale lavoro rivolto allo studio dei passaggi successivi e molto recenti, peraltro in corso di definizione, che tali organismi internazionali ma anche comunitari, stanno compiendo per addivenire a modalità comunicative assolutamente trasparenti, semplificate e quindi più veloci, ma rispettose dei diritti fondamentali dei singoli contribuenti in un'opera di bilanciamento continua di siffatti interessi con quelli degli Stati stessi. Si procederà, pertanto, effettuando un semplice richiamo dei Modelli citati più significativi che hanno tracciato nel tempo un solco decisivo per il raggiungimento di soluzioni più largamente condivise e moderne, di cui si tratterà sia nel corso di questo paragrafo sia in quelli immediatamente successivi. I riferimenti sono al *Modello di convenzione contro la doppia imposizione* (la prima versione, più volte modificata parallelamente all'evoluzione della fiscalità internazionale, è del 1963), accompagnato da un Commentario che costituisce interpretazione autentica delle clausole inserite del modello [Sebbene il Modello e il Commentario non costituiscano fonti del diritto sul piano formale, essi rivestono grande importanza per la interpretazione ed applicazione delle Convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione (che spesso riproducono esattamente contenuto e struttura formale del modello) vincolanti per gli Stati che stipulano; V. M. SANTAMARIA, *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009, p.195; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, p.205 ss.; A. WISSELINK, *International Exchange of Information between european and other countries*, in *Ec Tax Review*, 1997, 2, p. 108 ss.; C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, op. cit., p. 537; F. ANDREOLI, *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, p.149 ss.]. Detto Modello è stato più volte modificato nell'intento di affinare sempre più gli *standard* internazionali in materia di scambio di informazioni e trasparenza. Tali *standard* sono fondamentalmente regolati oltre che nell'art. 26 del Modello anzidetto anche nella *Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale* stipulate dagli Stati membri del Consiglio d'Europa e dai Paesi dell'OECD nel 1988 e modificata da

una maggiore attenzione un Modello di Accordo OECD del 2002 (*Il Modello di Accordo sullo scambio di informazioni per fini fiscali OECD del 2002*) per il suo evidente collegamento con i più recenti interventi a livello internazionale e comunitario in materia di scambio delle informazioni fiscali e di lotta alle frodi ed all'evasione fiscale.

Ebbene, tale Modello ha origine nei lavori dell'OECD contro la concorrenza fiscale dannosa quale problema globale emergente⁶³, ove

un Protocollo del 2010 entrato in vigore nel 2011, e nel *Modello di Accordo sullo scambio di informazioni fiscali*, predisposto nel 2002 dall'OECD *Global forum on transparency and Exchange of information for tax purposes* [cfr., P. SELICATO, *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio d informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. Dir. trib. internaz.*, 2004, I, p. 11 ss., p.16 ss.]. Decisivo è stato il ruolo assegnato al *Global forum* sulla trasparenza e lo scambio di informazioni ai fini fiscali aperto anche a Paesi non appartenenti all'OECD. Il *Global forum* ha sviluppato i principi internazionali in materia di scambio di informazioni già promossi dall'OECD e da altre organizzazioni internazionali, elaborando anche rapporti annuali contenenti la valutazione del quadro giuridico e amministrativo per la trasparenza e lo scambio di informazioni con riferimento ad un elevato numero di Stati. La consapevolezza che una compiuta realizzazione della trasparenza e dello scambio di informazioni tra amministrazioni, per combattere la competizione fiscale dannosa e l'evasione fiscale, e favorire la fiscale, richiede un continuo aggiornamento delle regole esistenti e la previsione di nuove regole che possano rimuovere ogni ostacolo ad una effettiva cooperazione, in special modo con riferimento alla legislazione in materia di segreto bancario, ha determinato l'avvio della procedura per l'aggiornamento della Convenzione OECD Consiglio d'Europa. Allo scopo di uniformare la Convenzione agli *standards* internazionali in materia di scambio di informazioni, il Protocollo di modifica ha previsto che il segreto bancario non deve impedire agli Stati di scambiarsi informazioni a fini fiscali; ha eliminato molte delle restrizioni che limitano l'uso delle informazioni scambiate a norma della convenzione; ha previsto anche la possibilità che aderiscano alla Convenzione Paesi non membri dell'OECD e del Consiglio d'Europa. La modifica di maggior rilievo, che mira a rendere più ampia, efficace, ed effettiva, la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale è costituita dalla previsione esplicita che in nessun caso può essere consentito di rifiutare di fornire le informazioni richieste solo perché detenute presso una banca o un'altra istituzione finanziaria (art. 21, comma 4). In altre parole gli Stati che ratificheranno il Protocollo di modifica della convenzione non potranno rifiutarsi di fornire le informazioni richieste, opponendo la propria normativa interna in materia di segreto bancario.

63. V. 1998 OECD Report "*Harmful Tax competition: An Emerging Global Issue*". Su questi temi sono stati periodicamente pubblicati numerosi documenti e rapporti curati dall'OECD (nelle sue varie articolazioni) tra i quali si ricordano: *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes*, predisposto dal Comitato per gli affari fiscali dell'OECD nel 2006; *OECD (2007) Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field*; *OECD (2011) Implementing the Tax Transparency Standards: A Handbook for Assessors and Jurisdictions. Second Edition*. C OECD Publishing. Sull'attività dell'OECD e del *Global Forum*, v. S. RUCHELMAN — S. SHAPIRO, *Exchange of Information*, in *Intertax*, 2002, 30, p. 408 ss.; D. FUXA, *Lo scambio di informazioni e i regimi fiscali dannosi: recenti sviluppi in ambito Ocse*, in *Fiscalità*

si identifica la mancanza di un effettivo scambio di informazioni quale elemento chiave. Lo scopo dell'accordo è di stabilire (tramite uno strumento non vincolante, quale un modello di Accordo Bilaterale o Multilaterale) uno *standard* di ciò che costituisce un efficace scambio di informazioni, fermo restando che non vi sono vincoli nella scelta delle forme attraverso le quali implementare lo *standard* e che altri strumenti (come le Convenzioni contro la doppia imposizione) possono rivelarsi efficaci.

Un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale decreta, tra gli Stati contraenti, il diritto e l'obbligo reciproco di richiedere e trasmettere informazioni fiscali, ed è, pertanto, uno strumento più complesso ed articolato di una Convenzione contro la doppia imposizione (che si limita a disciplinare lo scambio di informazioni in un solo articolo).

Il Modello del 2002, anticipando la modifica del Modello di convenzione contro la doppia imposizione, disciplina lo scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti, al fine di permettere la massima estensione della cooperazione e, nel contempo, evitare richieste generiche finalizzate ad acquisire informazioni (ad esempio informazioni bancarie) che non riguardino un singolo contribuente nei confronti del quale sono disponibili indizi di colpevolezza.

L'importanza del ruolo dell'OECD e del *Global forum* nell'attività di indirizzo delle giurisdizioni dei singoli Stati verso lo *standard* internazionale in materia di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali che, insieme alla lotta contro l'evasione fiscale internazionale, costituisce da tempo uno dei temi imprescindibili oggetto di discussione all'interno dei vertici finanziari internazionali (G20 e G8), si è accresciuta con l'assunzione dell'ulteriore obiettivo di garantire che gli *standards* internazionali di trasparenza e scambio di informazioni a fini fiscali non solo siano messi in atto, ma che siano resi concretamente operativi.

In ossequio a questo obiettivo è stato avviato un programma di verifiche (*peer review process*) finalizzato a monitorare in più fasi l'attuazione degli *standards* di cooperazione fiscale internazionale, mediante

internazionale, 2008, p. 202 ss.; A. TURINA, *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, p. 155 ss.; C. GARBARINO-A. TURINA, *Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum OCSE*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, 2011, p. 32 ss.

l'analisi del contesto normativo nazionale (*assessment of the legislative and regulatory framework*) e la verifica della effettiva cooperazione amministrativa (*assessment of the effective implementation in practice*).

In tale ottica, sono state cristallizzate le coordinate per valutare l'effettiva adesione allo *Standard* (*Terms of reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) che i Paesi soggetti al monitoraggio devono assecondare.

Il procedimento di *Peer Review* consiste nella verifica, secondo procedure codificate, dell'effettiva aderenza agli *standards* internazionali sia degli Stati e territori membri sia, eventualmente, di altri Stati e territori terzi, in due fasi: analisi del quadro giuridico dello Stato oggetto di verifica ed analisi dell'effettiva applicazione delle disposizioni legislative, amministrative e regolamentari ritenute rispondenti allo *standard*.

Secondo la *Peer Review* lo scambio di informazioni è ritenuto effettivo se l'ordinamento dello Stato esaminato garantisce: la disponibilità delle informazioni (*availability of Information*); l'accesso alle informazioni da parte delle autorità fiscali (*appropriate access to the information*); l'esistenza di un meccanismo di scambio di informazioni (*the existence of exchange of information*).

Il *Global Forum* sulla Trasparenza e lo scambio di informazioni per fini fiscali pubblica periodicamente un Rapporto sulle giurisdizioni esaminate con riferimento allo stato di attuazione effettiva dello *standard* internazionale sulla trasparenza e la cooperazione amministrativa in materia fiscale⁶⁴.

È interessante osservare come il menzionato Rapporto ordina le giurisdizioni esaminate in tre gruppi: giurisdizioni che hanno sostanzialmente applicato lo *standard* di trasparenza e cooperazione internazionale in materia fiscale (*Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard*) (ed. *white list*); giurisdizioni che si sono impegnate ad attuare lo *standard*, ma che non hanno ancora provveduto alla sua effettiva applicazione (*Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented*) (c.d. *grey list*); giurisdizioni che non

64. In merito si veda il *Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard*, aggiornato al 18 maggio 2012. Il primo rapporto risale al 2 aprile 2009, ed è stato pubblicato in seguito al G20 di Londra.

hanno assunto alcun impegno diretto all'attuazione ed effettiva applicazione dello *standard* (*Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard*) (c.d. *black list*).

Orbene, nonostante i passi decisivi compiuti sino a questo momento, negli ultimi due anni le cose sono mutate in maniera ancor più netta dimostrando che in un'economia globalizzata l'evasione e l'elusione fiscale sono favorite, comunque, da regole nazionali di tassazione internazionale e *standard* internazionali non adeguatamente aggiornati, ancora basati su un sistema economico caratterizzato da un basso livello di integrazione tra Paesi e dall'interazione di sistemi di tassazione nazionali, idonei a creare spazi per ridurre in maniera significativa l'imposta fino, talvolta, ad annullarla.

Un esempio tipico in cui vi è un problema di assenza di aggiornamento delle regole di tassazione internazionale è quello dell'economia digitale e dei servizi a essa collegati. Oggi, a differenza di quando le convenzioni internazionali sono state siglate, un'impresa può vendere agevolmente prodotti via internet in Paesi in cui non è presente fisicamente.

Gli arbitraggi fiscali possono distorcere le decisioni di investimento in favore di attività che hanno bassi rendimenti *pre-imposta* e alti rendimenti *post-imposta*.

Si è visto che indispensabile ai fini del contrasto all'evasione fiscale è lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi. Gli accordi internazionali finora conclusi, prevalentemente basati sullo scambio d'informazioni "su richiesta" da parte dell'autorità fiscale interessata, o, al più, su quello "spontaneo", si stanno rivelando insufficienti (vedi paragrafo 4.1.1). Come già anticipato, *supra*, si è quindi, raggiunto un ampio consenso internazionale sulla necessità di arrivare allo scambio automatico d'informazioni come *standard* globale di cooperazione tra autorità fiscali. Sia l'Unione Europea sia l'OCSE sono intervenute a tal fine.

Nel vertice di settembre 2013, i Capi di Stato e di Governo dei Paesi del G20 si sono impegnati a porre in essere un meccanismo di scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali, sostenendo la proposta dell'OCSE di presentare un modello di *standard* globale. L'obiettivo è quello di rendere operativo tale scambio automatico tra i Paesi del G20 entro la fine del 2015.

I Capi di Stato e di Governo dopo aver invitato tutti i paesi ad

aderire alla Convenzione multilaterale di assistenza amministrativa in materia fiscale (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) senza ulteriori ritardi, hanno chiesto al *Global Forum (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes)* (vedi *supra*) in seno all'OCSE di valutare i Paesi per la loro effettiva capacità di realizzare lo scambio di informazioni su "richiesta" e di istituire un meccanismo per monitorare e valutare l'attuazione del nuovo *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni.

Un altro aspetto su cui si è concentrata l'attenzione a livello internazionale è quello della pianificazione fiscale aggressiva, la quale consente alle multinazionali di minimizzare gli oneri fiscali fino a sostenere, in alcuni casi, aliquote d'imposta effettive sul reddito globale pressoché nulle. Ciò avviene mediante il trasferimento dei profitti in Paesi a fiscalità privilegiata (*profit shifting*), oppure sfruttando incoerenze tra sistemi fiscali diversi che possono condurre a situazioni di doppia non imposizione.

Anche in tema di elusione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva sono stati fatti recentemente diversi progressi a livello internazionale, soprattutto dalla Commissione europea e dall'OCSE.

Successivamente alle emanazione delle Direttive di cui si è ampiamente trattato nei precedenti paragrafi di questo capitolo (Direttiva sulla tassazione del risparmio e Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, Direttiva 2003/48/CE, *Direttiva del Consiglio del 3 giugno 2003 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi* e Direttiva 2011/16/UE, *Direttiva del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*)⁶⁵, Il Consiglio europeo ha promosso l'avvio di trattative

65. Si ricorda che la Direttiva sulla tassazione del risparmio obbliga gli Stati membri allo scambio automatico delle informazioni relativamente ai residenti in altri Stati della UE percettori di interessi [Austria e Lussemburgo sono temporaneamente esclusi dall'obbligo dello scambio di informazioni; in cambio, applicano una ritenuta d'imposta sugli interessi corrisposti]. La Direttiva sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale introduce dal 2014 lo scambio automatico di informazioni relative ad alcune fonti di reddito e a specifici elementi patrimoniali (redditi di lavoro dipendente, compensi dei manager, assicurazioni sulla vita, pensioni, proprietà immobiliari e relativi redditi); nel 2013 la Commissione ha depositato una proposta di Direttiva, [*Proposta di Direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, COM(2013) 348, 12.06.2013] per estendere dal 1° gennaio 2015 l'obbligo di scambio automatico ai dividendi, alle plusvalenze finanziarie, ai saldi dei conti correnti e a ogni

per la sottoscrizione di accordi con Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino e Svizzera, sulla scia di quelli che surrogano i contenuti della Direttiva sulla tassazione del risparmio.

Gli accordi che la UE ha con questi cinque Paesi prevedono impegni reciproci specifici: l'applicazione di una ritenuta alla fonte sugli interessi pagati ai non residenti; la possibilità per il contribuente di acconsentire allo scambio di informazioni sui redditi percepiti, in alternativa all'applicazione della ritenuta; lo scambio di informazioni su richiesta in casi di frode fiscale o casi analoghi.

Nel 2013 cinque Paesi europei (Francia, Germania, Italia, Regno Unito e Spagna) hanno annunciato l'intenzione di realizzare una piattaforma di scambio automatico di informazioni, sul modello degli accordi intergovernativi (cosiddetti IGA) conclusi con gli Stati Uniti nell'ambito del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Tale iniziativa, se attuata in tempi rapidi, potrebbe essere estesa in seguito a tutta l'Unione. Essa è stata introdotta negli Stati Uniti nel 2010 per contrastare l'evasione fiscale da parte di soggetti statunitensi, imponendo, a chi svolge attività in altri Paesi o possiede relazioni di carattere economico con intermediari finanziari non statunitensi, specifici obblighi di identificazione e di dichiarazione all'*Internal Revenue Service* (IRS). La registrazione presso l'IRS e il conferimento di informazioni sui rapporti finanziari intrattenuti con cittadini statunitensi evitano agli intermediari finanziari di essere sottoposti a una ritenuta. Essi devono trattenere una ritenuta del 30% sui flussi di pagamento ai propri clienti che non si adeguano alla normativa FATCA. In tale contesto, l'accordo bilaterale tra Italia e Stati Uniti è già stato firmato. Lo scambio automatico di informazioni avrà luogo su basi di reciprocità e riguarderà i conti detenuti negli Stati Uniti da soggetti residenti in Italia e quelli detenuti in Italia da cittadini e residenti americani. Le informazioni oggetto di scambio saranno i dati identificativi del titolare del conto, il numero di conto, l'istituzione finanziaria che effettua la comunicazione, il saldo o il valore del conto. Ulteriori informazioni, riguardanti l'importo totale lordo degli interessi o dei dividendi, si aggiungeranno dal 2015.

altro reddito di natura finanziaria. Nel 2012 è stato adottato un Piano d'azione, attuato in parte già nel 2013, volto, tra l'altro, a promuovere lo scambio automatico di informazioni mediante un numero di identificazione del contribuente (*tax identification number*).

Anche l'OCSE, attraverso il già menzionato *Global Forum*, mira al raggiungimento di uno *standard* globale di scambio automatico di informazioni. La strategia⁶⁶ è la generalizzazione del modello IGA per evitare il proliferare di diversi *standard*⁶⁷. Lo scorso 13 febbraio l'OCSE ha così pubblicato il nuovo *standard* globale di scambio automatico di informazioni che nasce dallo sviluppo del precedente lavoro dell'Organizzazione sul tema, nonché dallo studio delle varie esperienze sperimentate a livello internazionale.

Tornando, invece, alla pianificazione fiscale aggressiva, il principale obiettivo della Commissione europea è colmare quelle lacune delle legislazioni nazionali il cui aggiramento consente alle multinazionali di eludere le imposte o non pagarle affatto.

Le società operanti a livello transnazionale hanno infatti individuato il modo di sfruttare le differenze presenti nei sistemi di tassazione nazionali, generando sempre più spesso casi di “doppia non imposizione”, in particolare, grazie all'utilizzo di accordi di prestito (*hybrid loan arrangements*) con pagamenti sui debiti deducibili in alcuni Paesi e dividendi esenti in altri.

Di fronte a questi fenomeni, il Piano d'azione del 2012 (in nota 65) mira a: rivedere la Direttiva madre — figlia per assicurarne l'efficacia contro la doppia non tassazione; intensificare la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati; accrescere la *tax compliance*, aumentando la fiducia e la collaborazione tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria; rafforzare la cooperazione tra Amministrazione finanziaria ed enti di controllo e di polizia (antiriciclaggio, giustizia, sicurezza) per ridurre i casi di frode, evasione fiscale e crimini collegati; emendare la Direttiva sulla tassazione del risparmio per colmare alcune lacune e tassare in maniera adeguata i redditi tran-

66. OCSE (2013), *A Step Change in Tax Transparency – OECD Report for the G8 Summit*, giugno.

67. Sono previste quattro fasi: sviluppo di una cornice legislativa interna propedeutica all'introduzione di un sistema di scambio automatico di informazioni (già resosi necessario per i sottoscrittori di accordi intergovernativi); individuazione di una base giuridica per introdurre lo scambio; adattamento degli *standard* sviluppati nell'ambito degli accordi intergovernativi, per rimuovere le specificità proprie degli accordi con gli Stati Uniti; sviluppo di *standard* informatici comuni o compatibili con i sistemi di trasmissione delle informazioni e i livelli di codifica dei file. Lo scorso 13 febbraio l'OCSE ha presentato il nuovo modello di *standard* per lo scambio automatico di informazioni (OCSE, 2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard*.

sfrontalieri; contrastare le frodi IVA; migliorare le metodologie per tracciare i flussi di contante.

In linea con le altre iniziative di carattere internazionale, la Commissione europea ha proposto modifiche alla Direttiva madre–figlia per contrastarne l’utilizzo illegittimo mediante strumenti finanziari ibridi⁶⁸.

Un ulteriore passo è l’annuncio della negoziazione di un accordo quadro tra la Svizzera⁶⁹ e la UE per regolarizzare il pregresso in materia di fiscalità e di conti di cittadini stranieri, che farà da sfondo ad accordi bilaterali e porterà allo scambio automatico delle informazioni, facendo così venir meno anche l’anonimato ancora mantenuto da Austria e Lussemburgo.

L’OCSE, nel 2013 ha pubblicato un rapporto⁷⁰ (“BEPS”) sulle principali cause determinanti l’elusione fiscale ed il *profit shifting*, delineando le linee fondamentali di contrasto a questi fenomeni ed annunciando un Piano d’azione⁷¹, poi approvato dal G20 del settembre 2013.

Il rapporto trattava, in particolare:

- 1) l’individuazione della giurisdizione competente per la tassazione dell’impresa, in particolare del settore digitale, che può svolgere attività economiche con clienti dislocati in vari paesi senza possedervi un soggetto fiscalmente rilevante;
- 2) la riduzione degli spazi di pianificazione mediante i prezzi di trasferimento, ancora cospicui, nonostante gli aggiornamenti degli standard per la loro individuazione in applicazione dell’*arm’s*

68. La proposta prevede il versamento dell’imposta sui pagamenti ricevuti, se questi sono stati dedotti in qualsiasi altro paese come rimborsi di debiti (ossia lo Stato del percettore deve tassare la parte di utili deducibile nello Stato della fonte). Inoltre, vengono previste: la possibilità per gli Stati di applicare, nelle ipotesi oggetto della direttiva, norme di origine nazionale o convenzionale per la prevenzione di fenomeni di evasione fiscale; l’introduzione nell’ordinamento nazionale di una clausola anti abuso generale formulata sulla base di quanto disposto nella Raccomandazione della Commissione sulla pianificazione fiscale aggressiva che annulli qualunque artificio per evitare il pagamento delle imposte e assicuri che la tassazione avvenga sulla base della sostanza economica effettiva, ossia l’attività svolta. Gli Stati membri dovranno adottare le modifiche entro dicembre 2014.

69. Si ricorda il venir meno del segreto bancario anche in Svizzera avvenuto a Maggio 2014 come già illustrato in precedente nota del presente lavoro.

70. OCSE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, febbraio.

71. OCSE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, luglio.

*length principle*⁷²;

- 3) il diverso trattamento fiscale del debito e del capitale; 4) le norme antiabuso, spesso inefficaci.

Il Piano di azione mira a: identificare i margini di manovra delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale nel campo delle imposte dirette e indirette; aumentare la coerenza tra i sistemi fiscali dei vari paesi per ridurre le lacune dovute all'interazione tra diverse norme fiscali nazionali; rivedere alcune nozioni di diritto tributario internazionale per evitare lo spostamento di base imponibile al di fuori del paese di esercizio dell'attività economica (ad esempio, attraverso una revisione del concetto di stabile organizzazione, così da assicurare l'effettiva tassazione delle multinazionali in tutti i paesi in cui sono di fatto operative; le norme sul *transfer pricing*, con particolare riguardo ai trasferimenti di beni immateriali); migliorare la trasparenza dei comportamenti delle imprese, al fine di individuare i nuovi schemi di elusione riscontrabili nella pratica. Relativamente a quest'ultimo aspetto, sarà necessario introdurre metodi di raccolta ed analisi dei dati attraverso specifici obblighi di dichiarazione a carico delle multinazionali (ad esempio, obbligandole a dichiarare i dati di alcune operazioni internazionali o il totale delle imposte pagate in ciascuna giurisdizione).

L'OCSE ha, inoltre, pubblicato un ulteriore rapporto⁷³ per riscrivere i principi che le autorità dovrebbero seguire nel predisporre le procedure sulla documentazione relativa ai prezzi di trasferimento. L'obiettivo è colmare alcune lacune ed uniformare la documentazione richiesta nei vari Paesi⁷⁴.

Restano ancora aperte le questioni che riguardano: i tempi di predisposizione della documentazione (entro la data di trasmissione della dichiarazione dei redditi o in anticipo rispetto a questa); le semplifi-

72. È il principio di libera concorrenza stabilito dalle linee guida dell'OCSE secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti.

73. OCSE (2014), *Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, gennaio.

74. In particolare, le regole attuali, adottate nel 1995 e riviste nel 2010, non prevedono una lista esaustiva di documenti, né forniscono indicazioni in merito al collegamento tra documentazione, sanzioni amministrative e onere della prova.

cazioni per piccole e medie imprese nelle transazioni rilevanti, così da non imporre loro costi eccessivi; la frequenza degli aggiornamenti della documentazione; l'applicazione di eventuali sanzioni per la mancata predisposizione della documentazione; il grado di riservatezza da richiedere alle amministrazioni fiscali, con riferimento alle informazioni fornite dai contribuenti.

Infine, la lotta all'evasione ed alla frode IVA postula l'intensificarsi dello scambio di informazioni con Paesi terzi e l'adozione di un approccio coordinato a livello UE, nella direzione di accordi multilaterali. In tale contesto si inserisce l'iniziativa della Commissione europea di avviare negoziati con Russia e Norvegia, soprattutto nel settore del commercio elettronico.

La Commissione europea⁷⁵ ha altresì prefigurato il ricorso sempre più diffuso all'informatica per tracciare transazioni e flussi finanziari. Significative sono, a riguardo, le iniziative europee in materia di armonizzazione delle regole sulla fatturazione elettronica⁷⁶.

Nell'ultima relazione sulle procedure di riscossione e controllo dell'IVA⁷⁷, la Commissione ha evidenziato la necessità di procedere a una complessiva modernizzazione dell'amministrazione dell'imposta e dell'attività di controllo. Alla maggior parte degli Stati membri è richiesto di assumere un approccio sistematico di monitoraggio dei dati fiscali dei contribuenti che sia automatizzato ed avvenga in tempo reale.

Essenziale per sradicare le frodi, è anche l'adozione del meccanismo del *reverse charge* all'interno di specifici settori. L'uso del *reverse charge* si è diffuso nel corso degli ultimi anni, sia per deroghe concesse a singoli paesi, sia per interventi legislativi adottati in sede UE su base generalizzata: su iniziativa della Commissione europea è stato, infatti, notevolmente ampliato l'elenco delle transazioni alle quali è possibile applicare, su base temporanea e fino a tutto il 2018, il *reverse*

75. Cfr. *Libro Verde sul futuro dell'IVA – Verso un sistema dell'IVA più semplice, solido ed efficiente*, COM(2010) 695, 01.12.2010, e successive comunicazioni.

76. La direttiva n. 45/2010, applicabile dal 2013, ha semplificato e armonizzato alcune regole di fatturazione IVA, con particolare riferimento alla fatturazione elettronica, prevedendo misure anti-evasione (come precise scadenze per l'emissione delle fatture e la possibilità di accesso ai dati da parte degli Stati membri).

77. Cfr. Settima relazione a norma dell'art. 12 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 sulle procedure di riscossione e di controllo dell'IVA, COM(2014) 69 finale, 12.02.2014.

*charge*⁷⁸. Peraltro, è stato adottato un meccanismo di reazione rapida (*quick reaction mechanism*) che prevede in casi di urgenza l'applicazione dell'inversione contabile a qualsiasi settore, per un breve periodo, su semplice notifica del Paese interessato alla Commissione e a tutti gli altri Stati membri.

4.5. La *co-operative tax compliance* tra l'ormai concluso Progetto pilota dell'Agenzia delle Entrate e la delega fiscale: un'ipotesi di adempimento collaborativo che volge lo sguardo verso nuovi orizzonti?

Si è, sin qui, tentato di tracciare un quadro storico-evolutivo, all'interno del quale si è sviluppato il *trend* relativo alla cooperazione fiscale internazionale, avendo riguardo, in particolar modo, agli effetti ed ai profili di maggiore criticità che essa ha generato in ordine alla posizione del contribuente sottoposto a verifiche fiscali.

Orbene, a tal proposito, va rilevato che tale attività a carattere internazionale sta assumendo nuove forme, tendenti ad attività multilaterali, piuttosto che di cooperazione bilaterale in materia fiscale, nonché alla realizzazione di « *audit congiunti* », vale a dire, di verifiche fiscali condotte da due o più rappresentanti di giurisdizioni diverse.

Invero, a causa della crisi economico-finanziaria, le Autorità fiscali hanno aumentato significativamente la loro attenzione ed i controlli sulle grandi imprese. Da un lato, queste rappresentano un *target* importante in quanto esprimono una quota significativa del reddito totale in Italia, dall'altro, proprio per via delle difficoltà economiche di questo periodo, le Amministrazioni fiscali si trovano spesso sottoposte ad una forte pressione sociale e politica che impone loro di dimostrare che il sistema fiscale funziona sia in termini di gettito, sia di controllo dello stesso, anche attraverso la prevenzione di fenomeni quali l'eva-

78. Ciò consente di applicare il meccanismo nei settori più a rischio, alle stesse condizioni tra Stati membri e senza necessità di ricorso alle meno efficienti deroghe individuali. Il meccanismo è applicabile, in particolare, ai settori della telefonia, dell'informatica, dell'energia, delle telecomunicazioni, dei cereali e delle colture industriali e dei metalli. Ad essi si aggiunge il settore delle costruzioni e gli scambi di immobili e di materiali di recupero e di scarto; per questi l'inversione contabile è prevista su base strutturale.

sione e l'elusione *in primis*. Allo scopo di un costante monitoraggio⁷⁹, le Autorità fiscali sono divenute progressivamente più attente nel loro approccio rispetto agli obblighi fiscali da parte dei Grandi Contribuenti, istituendo, pertanto, unità separate e specializzate che si occupano esclusivamente di imprese considerate dimensionalmente rilevanti ai suddetti fini.

Sul piano internazionale, spinte anche dai rispettivi governi, le Amministrazioni fiscali di diversi Paesi, soprattutto in ambito europeo, hanno incrementato sensibilmente lo scambio di informazioni tra loro, al fine di ottenere una migliore visione della globalità delle attività possedute e del reddito ritraibile dalle imprese multinazionali.

In proposito, a livello OCSE, il Forum delle Amministrazioni fiscali (FTA), nello studio realizzato nel 2008 ed in quello pubblicato di recente nel 2013⁸⁰, suggerisce di instaurare una *en-hanced relationship*⁸¹ o, per meglio dire, a seguito della rivisitazione linguistica e concettuale dell'ultimo rapporto, una *cooperative compliance*, al fine di creare un rapporto di reciproca fiducia tra le Autorità fiscali ed i grandi contribuenti, favorendo la collaborazione nella fase preventiva e preliminare su complesse questioni fiscali internazionali e riducendo potenzialmente anche il rischio di doppia imposizione, che, ad oggi, non sempre trova una facile, tempestiva e soprattutto efficace soluzione in caso di accertamento di operazioni transnazionali ed infragruppo. Per migliorare la *compliance*, ovvero il pieno e tempestivo rispetto degli obblighi tributari ed aumentare le entrate, senza incrementare i costi del controllo e dell'accertamento, avvalendosi di un'operazione di *profiling*, tipica del *business intelligence*, che qualifica le grandi imprese in base al rischio che rappresentano per il gettito erariale, le Autorità fiscali dovrebbero stabilire un dialogo aperto, un rapporto costruttivo con le imprese multinazionali, cercando di comprendere le ragioni di *business* ed i complessi modelli economico finanziari ai quali s'ispirano. A loro volta, per stabilire il giusto approccio, le imprese dovrebbero essere incentivate alla razionalizzazione ed accelerazione del processo di controllo, attraverso un rapporto più

79. Il monitoraggio delle Grandi imprese è stato introdotto con l'art. 27 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

80. *Cooperative Compliance: a Framework — from enhanced relationship to cooperative compliance*, OECD, News 21 maggio 2013.

81. *Study into the role of Tax intermediaries*, OECD, 2008.

aperto e trasparente con le Amministrazioni fiscali, garantito anche da un adeguato sistema di controllo interno del rischio fiscale (*Tax Control Framework*)⁸². Le imprese multinazionali dovranno, quindi, condurre una valutazione della conformità e del rischio connesso alla propria situazione fiscale a livello globale, adeguandosi necessariamente ad un ambiente fiscale più controllato e monitorato. Nella dimensione mondiale, la conformità alle normative è diventata un obiettivo sempre più importante per le imprese multinazionali, in particolare in ambito fiscale. L'approvazione del *Sarbanes–Oxley Act 2002* negli Stati Uniti e di normative simili in altri Paesi, ha portato ad una maggiore consapevolezza in merito al fatto che un'efficace gestione del rischio fiscale rappresenta un aspetto importante di una buona *corporate governance*⁸³ e di una valida difesa reputazionale delle grandi imprese sul mercato, dove spesso concetti di etica ed equità sono guidati dalla percezione del grado di conformità e rispetto delle normative vigenti.

Per le aziende orientate alla ricerca di strumenti atti a garantire questo tipo di certezze a lungo termine in relazione all'esposizione fiscale, la *cooperative compliance*, ovvero il regime dell'adempimento collaborativo, rappresenta una nuova prospettiva. L'affidabilità dei sistemi ed il rapporto di conoscenza e fiducia reciproca sviluppate nel corso della collaborazione, a regime, potrebbe portare a discutere in via preventiva con l'Amministrazione finanziaria le problematiche fiscali più complesse ottenendo, *ex ante*, una maggiore consapevolezza in merito alla propria posizione fiscale e riducendo, *ex post*, non solo le contestazioni in sede di verifica fiscale, ma anche le ispezioni ed i controlli sulle imprese che hanno aderito al rapporto di *cooperative compliance*.

Non sussiste alcun obbligo generalizzato ad un approccio cooperativo, essendo stata l'adesione al regime dell'adempimento collaborativo del tutto volontaria. Tuttavia, una volta aderito, le aziende e le Ammi-

82. Per ciò che concerne l'Italia, ci si riferisce anche al Modello organizzativo ex d.lgs. n. 231/2001 e alla valenza dello stesso anche ai fini tributari alla luce della sentenza Cass., Sez. III pen., 6 giugno 2013, n. 24841, secondo la quale « la società è responsabile amministrativamente per i reati tributari compiuti dai suoi vertici se questi sono stati il fine illecito dell'associazione per delinquere ».

83. Cfr. M. PENNESI, *L'abuso del diritto nella fiscalità Internazionale — L'importanza di una gestione responsabile del rischio fiscale*, IPSOA, 2008, p. 57.

nistrazione fiscali si impegnano ad istaurare un approccio condiviso per giungere ad intese elaborate sulla base delle considerazioni intervenute in merito al rischio fiscale ed alle modalità più opportune con le quali perseguire l'obiettivo di *Tax compliance*. In questo processo di condivisione, l'Amministrazione finanziaria potrà apportare la propria esperienza in termini di valutazione del rischio e delle soluzioni ritenute più adeguate all'assetto normativo complessivo esistente. Le imprese avranno, invece, l'occasione per aumentare la consapevolezza in merito alla differenza sostanziale intercorrente nell'ambito della pianificazione fiscale tra decisioni *business-driven* e quelle meramente *tax-driven*.

La capacità di prevedere con ragionevole certezza quale sia la posizione dell'Amministrazione finanziaria in relazione a questioni fiscali come *business restructuring*, fusioni, acquisizioni, riorganizzazioni, porta necessariamente, anche dal punto di vista culturale e filosofico, ad una maggiore *compliance*, con una conseguente minore incidenza dei costi amministrativi anche da parte delle imprese soggette a verifiche e con un uso più efficiente delle risorse a disposizione. Sul lungo periodo, l'esercizio di un confronto ripetuto, grazie al regime di adempimento collaborativo, dovrebbe portare anche a chiarire l'interpretazione e la pratica relativa alle norme, con la possibilità di garantire l'applicazione uniforme del diritto tributario attraverso ogni settore di attività.

In linea con i recenti orientamenti OCSE in materia e con quanto già attuato in altri Paesi, tra cui Olanda, Irlanda, Australia, Nuova Zelanda, anche l'Italia ha finalmente avviato la sperimentazione del regime dell'adempimento collaborativo, dopo una serie di dibattiti illustrativi sul punto volti a raccogliere le prime sensazioni.

Formalmente, l'Agenzia delle entrate con il comunicato del 25 giugno 2013 ha invitato i grandi contribuenti (imprese con volume d'affari o ricavi oltre i 100 milioni di fatturato) ad inviare, entro il 31 luglio 2013, la propria richiesta di partecipazione, su base volontaria, al gruppo di imprese che verranno selezionate per far parte, insieme all'Amministrazione finanziaria, Settore Grandi Contribuenti della Direzione centrale Accertamento, del progetto pilota in tema di *cooperative compliance*⁸⁴.

84. I requisiti necessari per partecipare sono stati: rientrare nella qualifica di «grande

L'obiettivo del gruppo di lavoro deve essere quello di pervenire alla definizione condivisa delle caratteristiche di sistemi interni o modelli organizzativi di gestione del rischio fiscale, degli adempimenti ed incentivi che potranno essere posti a carico/beneficio del contribuente e delle relative obbligazioni che l'Agenzia delle entrate assumerà nei confronti dei grandi contribuenti che aderiscono a tale regime di cooperazione su base volontaria. Questa iniziativa ha rappresentato una concreta evoluzione del sistema di tutoraggio e monitoraggio inaugurato nel 2008, con particolare riferimento al ruolo di consultazione preventiva e tempestiva dell'Amministrazione finanziaria per le imprese multinazionali su tutte quelle vicende societarie e di *business* i cui profili fiscali, per la loro complessità, non sono univoci e, come tali, suscettibili di diverse interpretazioni con conseguente aumento del rischio fiscale.

Certezze maggiori ed in fase preliminare sono la garanzia di un comportamento del contribuente sempre più orientato all'adempimento spontaneo e tempestivo.

Il comunicato e le indicazioni apparse sul sito internet dell'Agenzia delle entrate non riportavano nel dettaglio i vantaggi derivanti dalla partecipazione, ma, al riguardo, le aspettative non possono non allinearsi alle stesse motivazioni ed esperienze maturate in altre giurisdizioni di cui si è fatto cenno in precedenza; pertanto, l'adesione al progetto pilota da parte delle imprese selezionate dovrebbe implicare la definizione condivisa di un nuovo strumento che prevenga i conflitti, riduca e semplifichi gli adempimenti del contribuente, limitando in tal modo la necessità di continue verifiche, che approdano *ex post* in accertamenti milionari, su tematiche ricorrenti come elusione,

contribuente» ed aver adottato modelli di organizzazione e di gestione di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (ed. *Tax Control Framework*). I requisiti preferenziali sono: a) essere parte di un gruppo multinazionale ovvero esercitare la propria attività in Italia o all'estero attraverso stabili organizzazioni; b) aver aderito in altri Paesi a forme di *cooperative compliance* ovvero sottoscritto codici di condotta con le Amministrazioni finanziarie di riferimento; c) aver attivato misure rientranti nel concetto di adempimento collaborativo, quali ad esempio. *ruling* di *standard* internazionale (i.e. APA o adesione al regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento). Le imprese interessate hanno inoltrato la propria candidatura all'indirizzo di posta elettronica dc.acc.grandicontribuenti@agenziaentrate.it, indicando, oltre ai requisiti necessari, anche una breve descrizione delle motivazioni che inducono alla partecipazione al progetto pilota.

abuso del diritto, prezzi di trasferimento *intercompany*, stabile organizzazione occulta, riorganizzazione del *business* e dell'assetto societario, ecc. Temi sensibili che necessitano una comprensione approfondita della realtà aziendale e del modello di *business* dei grandi contribuenti multinazionali e che, nel tempo di cui dispone l'Amministrazione finanziaria in sede di verifica, non sempre si è in grado di approfondire adeguatamente.

Invero, la conformità alle normative tributarie vigenti e la minimizzazione del rischio fiscale sono oggi più che mai temi rilevanti per chi gestisce un'azienda in Italia, in ragione delle immediate ricadute in termini di responsabilità della società e degli organi sociali ed anche alla luce delle aspre conseguenze sanzionatorie sul piano penale, previste in Italia in misura maggiore rispetto ad altri Paesi. Tutti aspetti che nella loro complessità costituiscono, sia un forte deterrente per gli investimenti esteri nel nostro Paese, sia un potenziale incentivo alla delocalizzazione in altre realtà, anche europee, dove è più facile dialogare in modo aperto e trasparente con le Amministrazioni fiscali. L'obiettivo di colmare questo *gap* che spesso ci divide da altri Paesi⁸⁵ in materia fiscale passa anche attraverso la realizzazione di strumenti più efficaci che consentano di evolvere il rapporto Fisco-contribuente attraverso un mutuo riconoscimento delle rispettive prerogative. Il regime dell'adempimento collaborativo è, quindi, l'occasione per compiere un primo passo in avanti nella direzione della costruzione di un sistema più affidabile e innovativo, ma soprattutto permanente, che sia in linea con i continui mutamenti che contrassegnano la scena internazionale.

Ulteriore conferma dell'importanza che ha assunto la necessaria revisione del rapporto Fisco-contribuente in questo particolare momento storico, è offerta da un continuo incremento della pressione fiscale, da una sempre maggiore stratificazione normativa, da un'elevata incertezza interpretativa, dalla difformità di prassi e comportamenti ed, infine, da un sistema sanzionatorio che non trova pari in alcun altro Paese evoluto. È in tale contesto che è andato a collocarsi, con un intento sicuramente apprezzabile, il Progetto Pilota di cui sopra.

Sembra opportuno in questa sede analizzare brevemente anche

85. Programmi analoghi sono stati introdotti, in via temporanea o permanente, in 51 Paesi tra i quali la Francia, la Germania, la Spagna, il Regno Unito, gli Stati Uniti e il Canada.

il contesto normativo in cui tale progetto va inserendosi in Italia. In effetti, come notato dall'OCSE, i progetti di adempimento collaborativo non necessariamente hanno comportato, quantomeno sulla base della esperienza internazionale, l'introduzione o la modifica del tessuto legislativo già esistente⁸⁶. Al contrario, tali progetti si sostanziano solitamente in accordi conclusi dalle Amministrazioni fiscali con i contribuenti. Per quanto riguarda l'Italia, ancorché un progetto di questo tipo possa certamente vantare a proprio sostegno i principi di trasparenza, collaborazione e buona fede stabiliti dallo Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212/2000, gli stessi, tuttavia, non risultano sufficientemente dettagliati per la conclusione di specifici accordi con i contribuenti, soprattutto se si tiene presente che il sistema normativo italiano non risulta particolarmente avvezzo a siffatte pratiche di accordo preventivo, diversamente da altri Paesi esteri. Ciò comporta, dunque, che le fonti di un adempimento collaborativo devono essere ufficialmente introdotte nel sistema normativo italiano con dei provvedimenti *ad hoc*. A questo proposito, si pongono idealmente due alternative: da una parte, un provvedimento di mera origine amministrativa; dall'altra, un provvedimento di legge. Stante la mancata approvazione della delega di riforma del sistema fiscale al momento di pubblicazione del Progetto Pilota, l'impressione è stata quella di aver optato per la prima soluzione (provvedimento amministrativo). In realtà, è stato da subito chiarito che il Progetto Pilota tende a collocarsi nella stessa direzione indicata nella bozza di delega fiscale. Il Progetto ha infatti dichiaratamente lo scopo di precorrere i tempi di attuazione della citata delega e raccogliere *medio tempore* informazioni sul funzionamento dei Grandi contribuenti, al fine di poter proporre soluzioni efficaci ed efficienti al legislatore delegato. Allo stesso tempo, tuttavia, i primi lavori del Progetto Pilota hanno fatto emergere come, nel caso di eventuale latitanza dei decreti delegati, parte del progetto potrebbe prendere vita attraverso appositi provvedimenti amministrativi. Ad oggi, tuttavia, a seguito della approvazione della delega fiscale⁸⁷, i contorni risultano meglio definiti

86. OECD, "Co-operative compliance: A Framework — From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance" — 2013, p. 31, cit.

87. "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" (legge n. 23/2014).

dall'art. 6, a mente del quale « il Governo è delegato ad introdurre... norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, nonché per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale ».

È vero, il Progetto Pilota è attualmente rivolto ai soli Grandi contribuenti, tuttavia, come espressamente previsto dalla delega, non necessariamente solo questi ultimi dovranno essere i destinatari delle forme di collaborazione rafforzata. Per loro (i Grandi contribuenti), in quanto maggiormente strutturati, dovranno essere previsti modelli di gestione e controllo del rischio fiscale finalizzati alla costituzione di un c.d. *Tax Control Framework*. In ragione delle sue finalità conoscitive, il Progetto Pilota non ha potuto che prendere le mosse dalle imprese di grande dimensione, in quanto le stesse già dispongono di forme di gestione e di controllo interno del rischio fiscale. Peraltro, rispetto alle iniziali aspettative, il numero di candidature al progetto è risultato superiore, comportando la necessità di suddividere il progetto in tre diverse fasi: una prima a cui prenderebbe parte solamente un numero ristretto di imprese (14 in tutto), una seconda alla quale parteciperebbero tutte le 84 imprese e gruppi aderenti; infine, una terza, di pubblica consultazione. Anche da questo punto di vista il Progetto italiano risulta in linea con le esperienze estere, ove i contribuenti ammessi sono stati selezionati in virtù di criteri oggettivi quali la dimensione e la complessità. Le prime positive reazioni al lancio del Progetto hanno, altresì, fatto emergere un chiaro interesse alla possibilità di adesione ai progetti di adempimento collaborativo da parte, oltre che dei Grandi contribuenti, anche di quelli di dimensioni più ridotte.

Un ulteriore profilo di particolare rilevanza che attiene al Progetto Pilota ed ai suoi sviluppi riguarda il regime di obbligatorietà, piuttosto che di volontarietà di adesione al regime. Uno dei primi interrogativi emersi è stato infatti quello riguardante la circostanza se, una volta definiti i cardini del sistema, lo stesso avrebbe dovuto essere obbligatorio o volontario. Da quanto emerso nei primi mesi del Progetto, oltre che dal tenore letterale della delega fiscale, risulta ad oggi un panorama in cui l'adesione al futuro regime sarà verosimilmente di natura volontaria, peraltro, anche in questo caso, in piena sintonia con le maggiori esperienze estere. L'effettiva volontarietà del programma

sarà, tuttavia, da valutarsi attentamente in relazione alle sue ripercussioni in termini di responsabilità degli enti a mente del d.lgs. n. 231/2001,⁸⁸ espressamente richiamato dall'art. 6 della delega fiscale. La disciplina e l'interpretazione delle disposizioni di tale decreto sono mutate nel tempo, e, sebbene l'adozione di modelli di controllo *ex d.lgs. n. 231/2001* sia *ex lege* non obbligatoria, l'adozione degli stessi risulta sostanzialmente obbligatoria nei fatti⁸⁹. È legittimo, dunque, immaginare che anche in futuro, per l'evolversi della prassi e della normativa di riferimento, l'adozione, soprattutto da parte di Grandi contribuenti o di particolari settori, dei modelli di gestione e controllo del rischio fiscale sarà nei fatti necessitata dal fine di preservare l'ente da più serie contestazioni⁹⁰.

Il Progetto Pilota, invero, è ancora nelle sue fasi centrali e non è dato al momento sapere quali saranno le determinazioni che verranno prese in via legislativa (da parte dei decreti legislativi) ed in via amministrativa (in esito al Progetto Pilota stesso). In proposito, si ritiene, tuttavia, che l'esperienza del d.lgs. n. 231/2001 possa essere di valido aiuto per prevedere quanto potrà accadere: al pari di tale esperienza, è lecito attendersi che il modello che verrà adottato sarà un modello aperto, nel senso di un modello che definirà gli obiettivi principali da esso perseguiti lasciando poi alla iniziativa dei contribuenti la sua com-

88. Peraltro, occorre far rilevare come ad oggi i reati fiscali non siano inseriti nel novero di quelli sottoposti al d.lgs. n. 231/2001, sebbene vi siano stati progetti per il loro inserimento.

89. Secondo la giurisprudenza, infatti, la mancata adesione di modelli di gestione e controllo dei rischi aziendali può comportare addebito di colpa agli amministratori (c.d. colpa organizzativa e gestionale presunta, Tribunale di Milano, Sez. VIII, sent. n. 1774 del 13 febbraio 2008, Tribunale di Novara 26 ottobre 2010, Cass. n. 36083 del 2009), così come la mancata adozione dei modelli può comportare l'impossibilità di concludere affari con particolari controparti (quali, ad esempio, le Pubbliche amministrazioni che richiedono alle proprie controparti l'adozione di appositi modelli).

90. A tal proposito giova ad esempio far riferimento alle specifiche disposizioni previste dalla Circolare di Banca d'Italia che già impone, come obbligo, agli enti da essa regolamentati l'adozione di apposite misure di gestione e controllo del rischio fiscale: «È stato inoltre introdotto un riferimento esplicito al presidio del rischio di non conformità alla normativa fiscale; in particolare, alla *compliance* si richiede almeno: a) la definizione di procedure volte a prevenire violazioni o elusioni di tale normativa e ad attenuare i rischi connessi a situazioni che potrebbero integrare fattispecie di abuso del diritto, in modo da minimizzare le conseguenze sia sanzionatorie, sia reputazionali derivanti dalla non corretta applicazione della normativa fiscale; b) la verifica dell'adeguatezza di tali procedure e della loro idoneità a realizzare effettivamente l'obiettivo di prevenire il rischio di non conformità». *Sintesi per gli utenti*, Circolare Banca d'Italia n. 263 del 27 dicembre 2006, 15° aggiornamento.

piuta applicazione. Nell'ambito del d.lgs. n. 231/2001, non sussistono ad oggi disposizioni specifiche, fatte salve le indicazioni provenienti dalle linee guida predisposte dalle associazioni di categoria che per prime si sono sforzate di calare nei dettagli operativi i dettami della legge. Al di là di queste indicazioni, la definizione delle caratteristiche dei modelli e la valutazione sulla loro effettiva efficacia è stata demandata alla giurisprudenza che negli anni è venuta formandosi. Per iniziativa privata sono nate associazioni aventi lo scopo di colmare questo vuoto normativo e di fornire istruzioni e parametri di riferimento agli operatori. Al fine di scongiurare che la stessa *vacatio* venga a manifestarsi anche in ambito fiscale (denotato dalla necessità di certezza – principio architrave della *Co-operative Compliance*), si ritiene consigliabile che vengano predisposte istruzioni e linee guida dettagliate che permettano di avere punti fermi di riferimento per la predisposizione del *Tax Control Framework*, e cioè di quella parte del modello di controllo interno demandato alla funzione fiscale⁹¹.

Aspetto di non poco conto, peraltro, è quello relativo alla valenza ed all'ambito di applicazione del modello. Attualmente, nonostante diverse istanze avanzate dalle categorie e dalle associazioni, non è previsto un modello organizzativo per il Gruppo, tant'è che, al fine di essere debitamente coperta dalle responsabilità conseguenti, ciascuna società deve autonomamente adottare un proprio modello. Tale circostanza ricopre, a maggior ragione, importanza in relazione ai *Tax Control Frameworks* (TCF) in considerazione della coerenza e conformità dei comportamenti fiscali delle aziende e delle società appartenenti allo stesso Gruppo economico. Se, infatti, è legittimo pensare ad una maggior diversità dei rischi propri aziendali da parte di società parti di un Gruppo, in virtù della loro diversa attività istituzionale (si pensi ad esempio a società finanziarie ed industriali facenti parte del medesimo Gruppo), tra le stesse è normalmente riscontrabile un modello di gestione fiscale più uniforme e coerente (essendo le tematiche di fondo fiscali soprattutto strategiche più omogenee e simili).

In tale prospettiva risulta, dunque, quanto mai opportuno che i lavori del Progetto Pilota prendano in considerazione tale aspetto al

91. Sulle relazioni e differenze tra modelli organizzativi 231/2001 e modelli di gestione e controllo del rischio, cfr. B. SANTACROCE E L. FRUSCIONE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-impresa*, in *Il fisco* n. 20/2014, p. 1957.

fine di permettere una “copertura” fiscale a tutte le società di un Gruppo che aderisse al programma in discussione. In caso contrario, pur in presenza di sottostanti uguali logiche gestionali e decisionali, rischierebbero di rimanere escluse società senza una ragione effettiva sottostante.

Non appena uscito, il Progetto Pilota ha suscitato l'interesse degli operatori in quanto, in coerenza con la prassi degli altri Paesi che hanno già adottato simili programmi, ci si attende dalla sua adesione una ricaduta significativa in termini di benefici, sostanzialmente identificabili nell'avvio *in primis* di procedure di interlocuzione con l'Amministrazione finanziaria più snelle, efficaci, certe e veloci, e poi, soprattutto, nella riduzione delle sanzioni⁹². Tale ultima considerazione risulta quanto mai rilevante per il panorama italiano, contraddistinto, come sopra anticipato, da un sistema sanzionatorio che risulta purtroppo unico per la sua onerosità e severità. L'efficacia del modello ed il successo della sua applicazione dipenderanno, infatti, in massima parte dai benefici da esso derivanti. È infatti intuitivo che, maggiore è il rischio di incorrere in sanzioni amministrative (principali ed accessorie, come recentemente purtroppo in uso), maggiore sarà l'interesse all'adozione di efficienti TCF. A questo proposito risulterà, tuttavia, determinante anche la revisione del sistema sanzionatorio di cui all'art. 8 della stessa delega fiscale. L'esperienza estera ha infatti insegnato che in taluni Paesi (esempio Olanda) l'adesione di programmi di adempimento collaborativo non aveva quella cogenza che potrebbe avere in altri ambiti. E ciò in considerazione dei rapporti Fisco-contribuente (già improntati al dialogo ed alla preventiva soluzione dei problemi), oltre che di un sistema sanzionatorio non così oneroso come il nostro. Si ha motivo, quindi, di ritenere che la revisione del sistema sanzionatorio avrà un ruolo chiave per il successo dei programmi di TCF in quanto, qualora dovesse permanere un sistema particolarmente severo ed oneroso, maggiore sarà l'interesse dei contribuenti a cercare di temperarlo in tutti i modi possibili adottando modelli di adempimento

92. Al riguardo risulta esplicita la delega fiscale, art. 6, comma 2: « Il Governo è altresì delegato a prevedere nell'introduzione delle norme di cui al comma I, incentivi sotto forma di minori adempimenti per i contribuenti e di riduzione delle eventuali sanzioni, anche in relazione alla disciplina da introdurre ai sensi dell'articolo 8 e ai criteri di limitazione e di esclusione della responsabilità previsti dal decreto legislativo 8 giugno 2001 n. 231, nonché forme specifiche di interpellato preventivo con procedura abbreviata ».

collaborativo e modelli di gestione e controllo del rischio, soprattutto, laddove questi garantiscano la riduzione significativa delle sanzioni anche nelle fasi accertative o processuali, le quali, pur essendo solo eventuali, si rivelano ormai troppo frequenti.

4.6. I plausibili contorni di un modello di politica fiscale *correct* e il rapporto Stato–contribuente: una questione di « regole »

L'articolo 6 del disegno di legge contenente la “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” (legge n. 23/2014), così recita: « il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme che prevedano forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria, nonché, per i soggetti di maggiori dimensioni, la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli interni, prevedendo a tali fini l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione, facendo ricorso alle strutture e alle professionalità già esistenti nell'ambito delle amministrazioni pubbliche »⁹³.

L'attenzione è rivolta in modo netto al rapporto Stato–cittadino (contribuente) in nome di una *Tax compliance*⁹⁴ intesa proprio quale occasione di aggregazione culturale in senso lato, di coinvolgimento emotivo tra tutti coloro che tengono alle sorti del proprio Paese, istituzioni pubbliche comprese.

93. Peraltro, « *Il problema della tax compliance è vecchio come le tasse stesse* » (cfr. Androni, Ennard, Feinsrein, “*Tax compliance*”, in *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVI, 1988, pp. 818–860).

94. Sul tema della *tax compliance* si vedano i recenti: M. PENNESI, « *Cooperative Tax Compliance* »: il Fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti, in *Corr. trib.*, ID., n. 29/2013, p. 2335; M. LENOTTI, “*Co-operative compliance*” nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate, in *Corr. trib.*, ID., n. 21/2014, p. 1627; I. CARACCIOLI, F. GHISELLI, S. MATTIA, R. RIZZARDI, P. VALENTE, *Proposta di un manifesto generale per la “tax compliance” e i rapporti tra Stato e cittadino contribuente*, in *Corr. trib.*, ID., n. 22/2014, p. 1725; ID., *Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, in *Corr. trib.*, n. 23/2014, p. 1810.

In altre parole, appare indispensabile l'instaurazione di un rapporto di fiducia tra il cittadino — contribuente e Stato—Pubblica amministrazione, senza il quale non potrà mai essere raggiunto alcun obiettivo di *tax compliance* (volontario). Va da sé, che le “fondamenta” di questa costruzione dovranno necessariamente essere poste dallo Stato—Pubblica amministrazione.

D'altra parte, un rapporto seriamente collaborativo, ispirato alla correttezza, lealtà e buona fede, non potrà mai nascere per mera disposizione di legge, ma potrà svilupparsi nel tempo solo dopo averne posto quelle basi, imprescindibili e determinanti, rappresentate dal rispetto e dalla fiducia reciproca nei rapporti Fisco – impresa. Nessuno, singolo o istituzione, è portatore di un diritto naturale al rispetto ed alla fiducia, trattandosi di benefici che si ottengono “sul campo” mediante i comportamenti concreti, le azioni quotidiane e la riconoscibile coerenza dell'azione al pensiero espresso. La fiducia, intesa in un'accezione tipica del *marketing*, è uno strumento indispensabile per governare l'incertezza e per rafforzare e stabilizzare nel tempo le relazioni. Secondo autorevoli esperti del settore, « la fiducia è espressione della capacità dell'impresa di mantenere le promesse e di far fronte agli impegni assunti con i clienti. Generalmente ci fidiamo di un'impresa o di una marca quando è nostra convinzione che essa sarà effettivamente in grado di soddisfare le aspettative che ha creato in noi in merito ai suoi comportamenti futuri. In altri termini, fidarsi vuol dire confidare nel fatto che la controparte manterrà le promesse e che non vi saranno comportamenti opportunistici⁹⁵ ». Non si può non vedere come tali concetti si adattino perfettamente anche a rapporti e situazioni diverse da quelle che coinvolgono imprese e clienti, come nel caso specifico che stiamo esaminando. « Oggi, costruire la fiducia nei confronti del governo è una preoccupazione mondiale. Quando le persone vedono che essi e i loro interessi non sono rappresentati dai loro *leader* politici e dal loro governo, la fiducia è compromessa e l'interesse pubblico generale è messo in pericolo. Quando le aspettative dei cittadini non sono soddisfatte da come lo Stato opera e da quello che compie, potrebbe essere causata una dissonanza, che può acuirsi

95. S.CASTALDO, *Marketing*, Milano, 2012. p. 18 ss. Secondo l'Autore, « La fiducia è determinata da una serie di antecedenti [...] ».

in un contesto globalizzato. Questo porta a sfiducia e apatia». ⁹⁶

Nella gestione della *res publica* è necessario adottare il principio secondo cui l'agire quotidiano deve essere guidato dalla "diligenza del buon padre di famiglia". Vale qui solo la pena di ricordare che tale brocardo non prescrive che la diligenza debba essere quella del "semplice" padre di famiglia, bensì quella del "buon" padre di famiglia ⁹⁷. A ciò si deve aggiungere la prescrizione che richiede la sussistenza di una diligenza "rafforzata" che si contraddistingue per la particolare perizia imposta dalla delicatezza dell'attività svolta (nell'interesse collettivo). È ovvio che la gestione degli interessi collettivi, come sopra rappresentata, si pone in netto contrasto con un sistema, come quello italiano, connotato da un elevato livello di corruzione. La corruzione/concussione del potere politico e dei funzionari pubblici e privati rappresenta un abuso di potere serio e corrosivo che mina le basi del vivere sociale, distrugge la concorrenza tra i soggetti economici e crea un sistema economico fondato sulla protezione clientelare. Il comportamento di questi soggetti dovrebbe essere conforme alla legge e, soprattutto, ai più elevati *standard* etici. Per questo sarebbe necessario implementare la legislazione nazionale anticorruzione con misure preventive e sanzionatorie che siano rappresentative di una fedele adesione ai criteri introdotti dalla Convenzione delle Nazioni Unite contro la Corruzione (UNCAC) ⁹⁸. Allo stesso tempo dovrebbero essere elaborate forme e modalità atte a consentire un maggiore coinvolgimento e partecipazione della c.d. società civile nella gestione del processo di *governance*, consentendo e stimolando una costante interazione con lo Stato, così da elevare il senso etico e morale ed il rispetto delle regole.

Lo Stato, quale soggetto impositore, deve acquisire quella necessaria legittimazione ad imporre che potrà essergli riconosciuta, unitamente all'autorevolezza, solo se sarà in grado di porre sotto controllo la struttura della spesa pubblica ed, in particolare, la destinazione del prelievo, l'efficienza e la qualità dei servizi forniti. Ciò inciderà sulla percezione di reciprocità del rapporto. «La *performance* del settore

96. Dichiarazione di Vienna sul Rafforzamento della Fiducia nel governo. Preambolo, punto 3, Vienna 26-29 giugno 2007, sede dell'ONU.

97. Principio "prescrittivo" introdotto dal legislatore con l'art. 1176 cc.

98. Convenzione che è stata ratificata dall'Italia il 5 ottobre 2009.

pubblico crea fiducia nel governo erogando 'valore pubblico' attraverso servizi pubblici affidabili che non solo indirizzano i fallimenti del mercato, ma producono valore creando equità, uguaglianza e capitale sociale. La fiducia nel governo dipende in parte dal fatto che i cittadini ricevano accesso coerente e tempestivo ai servizi dai quali dipendono»⁹⁹. Considerato che l'Amministrazione finanziaria è quel soggetto che, di fatto, viene percepito dal cittadino-contribuente come l'effettivo esercente della funzione impositiva, è lapalissiana la necessità che lo stesso cittadino le riconosca tutta l'autorevolezza necessaria sia per esercitare quel ruolo, sia per porsi come interlocutrice nel rapporto di *compliance*.

La potestà impositiva è insita nel potere dello Stato (della residenza o della fonte) di assoggettare a tassazione fattispecie produttive di reddito. Essa, anche definita "sovranità fiscale"¹⁰⁰, è intesa secondo

99. Dichiarazione di Vienna sul Rafforzamento della Fiducia nel governo, Preambolo, punto 3, Vienna 26–29 giugno 2007, sede dell'ONU, Raccomandazione n. 2.

100. Sul menzionato concetto davvero sconfinata è la letteratura, senza la benché minima pretesa di esaustività, ci si limita a qualche sommessa indicazione: E. VANONI, *Natura del diritto d'imposizione. Il tributo come emanazione della sovranità o della supremazia dello Stato. La causa del tributo*, in Ezio Vanoni, *Opere giuridiche*, F. Forti e C. Longobardi (a cura di), Milano, 1961, p. 73 ss.; e E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957; A. BERLIRI, *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, in *Scritti in memoria di A. Giuffrè*, Milano, 1967, p. 77 ss.; R. PERRONE CAPANO, *Imposizione ed inflazione. Tributi nominali, garanzie del sistema, tributi reali*, Napoli, 1979; E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984; G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988; A. FANTOZZI – E. NARDUZZI, *Il malessere fiscale. Governare il fisco nel 2000*, Bari, 1996; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, a proposito del declino del concetto di "sovranità tributaria", l'Autore sostiene che quest'ultima è tra i concetti messi fuori campo dall'evoluzione costituzionale della realtà ordinamentale, che ha dato luogo ad una « rarefazione teorica della sovranità, concepibile ora solo come qualità dell'ordinamento giuridico » (*op. cit.*, p. 132–133): « cioè non più come attributo di un soggetto, ma come predicato delle norme giuridiche e, in particolare, della Costituzione ». Nell'analisi finanziaria anche la scuola di Pavia superò, negandola, l'idea che il fondamento dell'imposizione riposi unicamente sul potere sovrano, elaborando, da un lato, il concetto "commutativo" di *causa contributiva* (B. GRIZIOTTI, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, p. 163), e, dall'altro, una *funzione sociale di solidarietà* (ID., *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 200) (cfr., in tal senso, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.Vv., *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone e C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, p. 88–90, ove l'Autore, esclusa la possibilità ricostruttiva della relazione tra sovranità e dovere tributario, propende decisamente per circoscrivere

due accezioni: da un lato, è il potere d'imposizione che si esplica entro l'ambito territoriale dell'ordinamento statale, mostrando una forma di supremazia del soggetto attivo (lo Stato) nei confronti dei soggetti passivi (i contribuenti)¹⁰¹; dall'altro lato, la sovranità fiscale è intesa come indipendenza di ciascuno Stato¹⁰² rispetto agli altri Stati, pure dotati di potestà impositiva originaria¹⁰³ e collocati in una posizione di sostanziale pariteticità nell'ambito delle relazioni internazionali.

Ciascuno Stato ha la facoltà di definire la portata delle proprie pretese impositive mediante norme che hanno ad oggetto fattispecie che presentano elementi di estraneità rispetto al proprio territorio. L'ambito territoriale di efficacia delle norme impositive va individuato alla luce delle norme di diritto pubblico internazionale riguardanti il confine geografico di ogni singolo Stato; di qui la necessità di procedere ad un accertamento di fatto in ordine all'inclusione o meno di una determinata Regione o area in tale ambito geografico.

il senso stesso di quella relazione all'attuazione dell'imposizione, nella quale la sovranità attiene al mezzo normativo); F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/1999, p. 981 ss.; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, relazione tenuta al Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa, giornate di studi per Furio Bodello", Bologna, 26-27 settembre 2003, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/2004, p. 1173 ss.; P. BORIA, *L'antisovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004.; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006; F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, *passim*; S. LA ROSA, *Autorità e consenso*, Milano, 2007, *passim*; GASPARE FALSITTA, *Giustizia tributaria*, Milano, 2008, *passim*; S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, *passim*; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008, p. 477 ss.; M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, *passim*; F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2010, p. 427 ss.

101. Sul punto cfr. C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 95 ss.

102. Secondo il diritto internazionale pubblico, si ha sovranità territoriale nel momento in cui ciascuno Stato ha la possibilità di svolgere le proprie attività entro il territorio nazionale senza essere vincolato in alcun modo da agenti esterni. Ne deriva che, salvo casi di deroghe specifiche, nessuno Stato può estendere la propria attività in territorio straniero.

103. Per una definizione del concetto di potestà tributaria, cfr. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, p. 110, secondo il quale si tratterebbe del « potere di istituire imposte o stabilire divieti di natura fiscale, vale a dire il potere di emanare norme giuridiche dalle quali nascono, o possono nascere, a carico di determinati individui o di determinate categorie di individui l'obbligo di pagare un'imposta o di rispettare un limite tributario ».

Per la precisione, secondo il principio della “territorialità dell'imposizione”, che si è affermato nei diversi ordinamenti come conseguenza della natura reale dell'imposizione, è possibile localizzare ed assoggettare a tassazione singoli cespiti produttivi di reddito, indipendentemente dalla capacità contributiva globale dei soggetti che ne sono possessori. L'intensificarsi degli investimenti internazionali ha però reso opportuno distinguere tra determinazione dello spazio nel quale la legge ha effetto e determinazione dei fatti che la legge può regolare.

Un Paese può imporre la propria pretesa tributaria, non solo sulla base di criteri di collegamento reali, connessi alla localizzazione territoriale della fattispecie, ma anche con riferimento a criteri di collegamento personali, estendendo la propria potestà impositiva ai redditi prodotti all'estero da soggetti passivi (contribuenti) con i quali instaura determinati rapporti.

Gli elementi di raccordo su cui si basano le pretese impositive degli Stati tendono a rapportarsi ai moduli della *residence taxation* (collegamento personale) e *source taxation* (collegamento reale). In un quadro internazionale contrassegnato da molteplici rapporti tra Stati diversi, una pretesa impositiva non ragionevole, oltre che essere di difficile attuazione (dal momento che le pretese non sono *enforceable* all'estero), verosimilmente determinerebbe ritorsioni di segno opposto da parte degli altri Stati. Al fine di comprendere se uno Stato abbia o meno potestà impositiva in relazione alle singole fattispecie, si deve considerare che:

- a) *in primis*, si applicano le regole sulla residenza fiscale, in virtù delle quali, se un soggetto è residente si applicano le norme sostanziali in base alle quali viene assoggettato ad imposta sul reddito ovunque prodotto, ivi incluso quello realizzato all'estero;
- b) ove un soggetto non sia residente, occorre valutare se la fattispecie in parola presenti o meno criteri di collegamento reali con lo Stato.

Qualora detti criteri sussistono, trovano applicazione le norme secondo cui il soggetto non residente viene assoggettato a tassazione limitatamente al reddito prodotto nello Stato (Stato della fonte).

Con l'avvento delle nuove tecnologie e, in particolare, di internet

nell'ambito delle attività d'impresa, l'esercizio della potestà tributaria di ogni singolo Stato ha sollevato non poche criticità. Si è reso necessario adeguare il principio di sovranità alle circostanze proprie delle fattispecie dei redditi derivanti dal commercio elettronico.

Nel contesto internazionale si è operato nella prospettiva di costruire un ambiente giuridico certo ed omogeneo, tale da garantire, da un lato, le pretese impositive degli Stati nazionali e, dall'altro, il pieno sviluppo di internet e delle iniziative di commercio elettronico: la soluzione è stata individuata nella cooperazione internazionale.

Posto che non sono sufficienti le mere enunciazioni di impegni e di principi, sarà compito delle istituzioni creare una "cultura fiscale" per intervenire sulle cause che generano la *non compliance*. In tale ottica, occorre incoraggiare una ben calibrata campagna di comunicazione, a diversi livelli, volta a: pubblicizzare i comportamenti assunti; rafforzare i principi ed i valori sottostanti, quali, moralità, etica, rispetto delle regole, senso di appartenenza allo stato e solidarietà; sottolineare l'importanza del dovere costituzionale di assolvere gli obblighi tributari, inteso come "atto civico" e non come atto dovuto sulla base di un mero intervento autoritario, anche dando la massima visibilità a coloro che hanno adempiuto correttamente al dovere contributivo; enunciare le modalità di utilizzo delle entrate tributarie affinché sia chiaro l'impiego rivolto a generare servizi e prestazioni sociali aventi anche finalità di redistribuzione del reddito; informare il cittadino-contribuente che l'Amministrazione finanziaria è realmente "a sua disposizione" per fornirgli tutto il supporto e l'aiuto necessario al corretto adempimento degli obblighi imposti; infine, informare costantemente, dando conto dei risultati raggiunti. In definitiva, una comunicazione istituzionale, che prendendo le mosse dai capisaldi della cultura e dell'insegnamento, sia tesa ad infondere, soprattutto nelle generazioni più giovani, quel senso civico e di appartenenza allo Stato che li renderà in futuro cittadini e contribuenti onesti. Tuttavia, questo impegno sociale non deve rimanere confinato all'elogio del concetto di "assoluta doverosità" del dovere di contribuzione ma deve andare a convergere sull'imprescindibile aspetto dell'impiego del denaro riscosso in favore della collettività sotto forma di servizi e prestazioni ben visibili e tangibili.

In tal modo si verrà a delineare il passaggio da una impronta Stato-centrica ad una impronta cittadino-centrica, superando l'attuale con-

notazione del rapporto di tipo gerarchico e univoco, per approdare ad una relazione biunivoca, orizzontale e paritaria.

Inoltre, come in tutte le comunicazioni che si rispettino, decisiva importanza assume anche la pratica del c.d. *feedback*: la P.A. deve sistematicamente interrogare i cittadini, contribuenti–utenti, sul grado di *customer satisfaction* raggiunto, ossia, sul grado di conformità tra aspettative del servizio ed effettivo livello della prestazione ricevuta. Si tratta di uno strumento essenziale ai fini del più giusto e bilanciato orientamento delle future azioni da compiere in tal senso.

Pertanto, come assicurato anche dall'OCSE che ha analizzato i più recenti studi economici e di psicologia fiscale¹⁰⁴, non va trascurato il fatto che il contribuente sia portato a formulare il suo giudizio sulla “correttezza” del sistema fiscale, in primo luogo, considerando il tipo di relazione diretta che intercorre con la P.A., e solo in un momento successivo, valutando il legislatore ed il suo operato¹⁰⁵.

Al di là delle considerazioni di etica sociale che impongono a ogni cittadino di contribuire alla spesa pubblica, secondo la propria capacità,¹⁰⁶ nel nostro Paese, più che in altri, continua ad esistere una fortissima evasione fiscale ancorché le sanzioni siano di non poco rilievo. Verosimilmente, il cittadino è sempre portato ad effettuare un banale calcolo per determinare benefici e costi per chi evade. Il beneficio consiste nell'imposta evasa, mentre il costo non consiste

104. Tale branca della psicologia si è sviluppata per impulso di studiosi [in L. FERRARI — D.F. ROMANO, *Mente e denaro*, R. CORTINA, 1999] anglosassoni, a partire dalla fine degli anni settanta, secondo i quali le probabilità di un comportamento evasivo aumenterebbero per le seguenti ragioni: a) difficoltà finanziarie; b) convinzione del contribuente di essere vessato, cioè colpito da tributi eccessivamente pesanti; c) opportunità pratica ad evadere; d) tolleranza sociale (consapevolezza di una larga evasione che il gruppo sociale non condanna); e) sottovalutazione etica (onestà del contribuente).

105. Secondo una recente indagine [*American Chamber of Commerce in Italy, Le imprese americane in Italia. Survey 2013* (cur. F. ONIDA)], il fisco gioca un ruolo decisamente negativo nell'opinione dei 33 top managers delle multinazionali Usa presenti in Italia: per 29 di essi l'incidenza e l'efficienza del regime fiscale contribuiscono a peggiorare l'immagine del nostro Paese; il sistema tributario è in questo, secondo, solo all'apparato giudiziario (30 pareri negativi). Per oltre la metà degli intervistati esso determina un forte svantaggio competitivo e per il 70 per cento di essi i progressi compiuti in questo campo sono poco rilevanti; la presenza di una struttura di personale specializzato nell'agevolare l'interazione tra fisco e imprese è l'iniziativa pubblica dalla quale ci si attende maggiore efficacia nell'attrarre investimenti in Italia.

106. Artt. 53 primo e secondo comma (principio di progressività), 2, 3 secondo comma, 23 della Carta Fondamentale del nostro Paese.

nell'ammontare della sanzione pecuniaria (altrimenti la notevole differenza renderebbe impossibile l'evasione) ma in questa moltiplicata per la probabilità di essere scoperti (quello che i matematici definiscono *speranza matematica*). Siffatta probabilità varia da 0 a 1. Ma si avvicina allo zero quanto più l'Amministrazione finanziaria si dimostra inefficace e incapace di individuare gli evasori. Da ciò una pur scontata considerazione: non è tanto l'inasprimento delle sanzioni, quanto l'aumento della probabilità di essere scoperti che può condurre ad una riduzione del fenomeno della evasione.

Di certo, affrontare tale questione ed altre ad essa correlate, richiede prioritariamente una stima della dimensione del fenomeno, nonché della sua distribuzione per tipologia di imposta, contribuente e area territoriale. In Italia, le stime sono frammentarie, incomplete e raramente rese pubbliche.

Fino a qualche anno fa, l'Istat pubblicava regolarmente una valutazione dell'economia sommersa¹⁰⁷. L'ultimo dato pubblicato è relativo al 2008¹⁰⁸: il valore aggiunto sommerso è quantificabile tra il 16,3 e il 17,5 per cento del PIL. La parte più rilevante è costituita dall'occultamento di parte del fatturato e da un aumento fittizio dei costi; questi due elementi nel 2008 hanno contribuito per il 9,8 per cento del PIL. Il lavoro non regolare, che comporta elementi di evasione contributiva, ha generato valore aggiunto sommerso per il 6,5 per cento del PIL.

L'Istat continua comunque a includere una stima dell'economia sommersa nei dati di contabilità nazionale; ciò è essenziale, tra l'altro, per la quantificazione della base imponibile teorica e quindi dell'evasione di alcune tipologie di imposta, in particolare, per l'IVA e per l'IRAP; per queste due imposte, infatti, vengono confrontati i dati desumibili dalla contabilità nazionale con quelli del gettito effettivo.

Stime dell'evasione dell'IRAP e dell'IVA elaborate dall'Agenzia delle entrate sono diffuse a intervalli regolari dalla Corte dei Conti. Secondo

107. L'economia sommersa è definita come l'insieme di attività produttive lecite svolte tuttavia contravvenendo a norme fiscali e contributive; essa pertanto non include le attività criminose. La stima non tiene conto inoltre delle diverse forme d'irregolarità parziale (ad esempio, il ridotto pagamento dei contributi, le retribuzioni fuori busta, ecc.).

108. Cfr. Istat (2010), *La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008*, Statistiche in breve, 13 luglio, citato e utilizzato, da ultimo, nell'Allegato alla *Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2013, Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale — Aggiornamento 2012*

questa fonte, nella media del triennio 2007–09 il gettito evaso dell'IRAP è stato pari al 19,4 per cento di quello potenziale e si è concentrato nel settore dei servizi¹⁰⁹; escludendo la pubblica Amministrazione tale valore sale al 21,6 per cento. Per questo tributo, la propensione a evadere è più elevata al Sud (il 29,4 per cento); seguono il Centro (il 21,4 per cento) e il Nord (il 14,7 per cento).

Sempre secondo le stime dell'Agenzia delle entrate, la differenza tra il gettito effettivo dell'IVA e quello potenziale (il cosiddetto *VAT-gap*) è stata pari nel 2011 in Italia a circa il 28 per cento di quest'ultimo¹¹⁰; come per l'IRAP, la propensione a evadere è maggiore nel Mezzogiorno. Dal 2006 questo indicatore ha registrato una forte riduzione.

Un recente studio svolto per conto della Commissione europea stima che nel 2011, il gettito IVA complessivamente sottratto nell'Unione per fenomeni di evasione ed elusione fiscale, incluse le frodi, ammonta a 193 miliardi di euro, ossia il 18 per cento dell'IVA potenziale o l'1,5 per cento del PIL della UE¹¹¹. Le percentuali risultano in aumento rispetto a quelle rilevate in un analogo studio svolto per l'anno 2000. In Italia si registrerebbe la più alta perdita di gettito IVA in termini assoluti (36 miliardi di euro), mentre in rapporto all'imposta potenziale e al PIL, il *gap* italiano risulta inferiore a quello stimato per numerosi paesi dell'est europeo e la Grecia. Si deve tuttavia rilevare che l'elevato livello di evasione di questa imposta è influenzato dall'estrema frammentazione che caratterizza il tessuto economico nazionale: in Italia risultano attive più di 5 milioni di partite IVA.

109. Corte dei Conti (2012), *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 – Sezioni Riunite in Sede di Controllo* e Corte dei Conti (2013), *Sezioni riunite in sede di controllo, Elementi per l'audizione del presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei Deputati, considerazioni in merito alle strategie e agli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale*, Roma – Palazzo Montecitorio, 19 giugno.

110. Il *VAT-gap* (definibile anche come *compliance gap*) va distinto dal cosiddetto *policy gap*, che invece misura l'erosione di gettito dovuta alla presenza di aliquote ridotte, esenzioni, esclusioni, regimi speciali stabiliti dalla legge. Il primo include oltre al gettito effettivamente evaso o eluso anche quello non versato per effetto di errori, omissioni, mancati pagamenti dovuti a carenze di liquidità o insolvenze. La parte dovuta a errori e omissioni nel 2011 ammontava a circa 15 punti percentuali del *gap* complessivo. Cfr. *Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza 2013, Rapporto concernente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale*, Senato della Repubblica, Doc. LVII n. 1-bis, Allegato II.

111. European Commission (2013), *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States – Final Report*, settembre. Dall'analisi sono esclusi Cipro e Croazia.

Più difficile è quantificare l'impatto sul gettito delle sole "frodi organizzate" dell'IVA, fenomeno la cui ampiezza e diffusione, tra settori e paesi, varia sensibilmente da un anno all'altro. Esse rappresentano una patologia del sistema dell'imposta, incidendo negativamente sul gettito degli Stati membri, sulle risorse proprie della UE e sulla concorrenza. In tali schemi, spesso molto complessi, sono coinvolti anche operatori fittizi e associazioni criminali. A tali frodi sono frequentemente associati reati di contraffazione e riciclaggio. Va inoltre considerato che all'evasione IVA può facilmente conseguire quella dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Per quanto riguarda l'Irpef, confrontando i dati delle dichiarazioni dei redditi con quelli riportati nell'*Indagine sui bilanci delle famiglie italiane* condotta dalla Banca d'Italia si può stimare che la base imponibile evasa nel 2004 sia stata pari a circa il 13,5 per cento di quella teorica¹¹². La propensione a evadere è più elevata tra i giovani (19,9 per cento, contro 2,7 degli individui ultrasessantacinquenni e 10,6 della classe intermedia) e i lavoratori autonomi (56,3 per cento); risulta particolarmente alta anche per i percettori di rendite e per i lavoratori con una seconda attività. Tenendo conto della diversa composizione per tipologia di contribuenti, non emergono differenze geografiche nella propensione a evadere statisticamente significative¹¹³.

Reso conto doverosamente di tale fotografia avente un senso non solo riepilogativo ma anche di densa preoccupazione per le condizioni di incertezza e farraginosità (prolifiche di atteggiamenti sospettosi e troppo frequentemente illeciti da parte dei contribuenti) che attraversano il nostro sistema Paese, rispetto alle quali quest'ultimo dovrebbe assumere, al più presto e concretamente, non solo mediante annunci e proclami, una posizione nuova che segni il cambiamento all'insegna della trasparenza, semplificazione, certezza del diritto, affidabilità

112. Cfr. M. R. MARINO, e R. ZIZZA, (2012), *Personal Income Tax Evasion in Italy: An Estimate by Taxpayer Type*, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar Publishing, pp. 33-60.

113. Nell'analisi descrittiva dei dati emerge, a differenza di quanto comunemente riscontrato, una maggiore propensione a evadere nelle regioni settentrionali (cfr. Istat (2008), *La misura dell'occupazione non regolare nelle stime di contabilità nazionale - Anni 1980-2005*). Tale risultato è dovuto essenzialmente a due fattori: da un lato, i dati utilizzati nelle stime non colgono appieno l'evasione totale prevalente nel Mezzogiorno; dall'altro, essi riflettono la più ampia incidenza sul totale dei contribuenti nel Sud di lavoratori dipendenti e pensionati, ossia persone che possono evadere con maggiore difficoltà.

e buona fede (le due facce della stessa medaglia), comunicazione e quindi *co-operative compliance*.

Al riguardo degno di ulteriore annotazione è anche un altro profilo concernente il sistema sanzionatorio penale, attualmente vigente, relativo alla normativa concernente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto (d.l. n. 74/2000).

In virtù di tutte le considerazioni che precedono, non risulta in linea con i principi generali i quali, nel sistema complessivamente considerato, del diritto penale tributario, dovrebbero caratterizzare l'intervento, indubbiamente eccezionale e di secondo livello, del giudice penale in una materia complessa e delicata come quella fiscale, per la quale, peraltro, non va dimenticato, già esiste un complesso, articolato e severo apparato di sanzioni amministrative tributarie (d.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997). L'anzidetto sistema duplicativo di sanzioni, non fondato sulla regola generale in forza della quale l'intervento del giudice penale in materia dovrebbe essere di carattere "ultimativo", "secondario" ed "eventuale", appare, d'altra parte, in contrasto con quanto si ricava dall'esame delle normative penal-tributarie degli altri Paesi dell'Unione europea, nelle quali non viene mai sanzionata a livello penale la mera "infedeltà" della dichiarazione (redditi o IVA), che non sia accompagnata da comportamenti criminologicamente rilevanti quali la falsificazione o distruzione di documenti contabili; il mancato versamento dell'imposta nell'ambito delle c.d. frodi carousel in materia di IVA, comportanti programmata organizzazione di più soggetti finalizzata al mancato versamento dell'imposta, con conseguente distorsione del mercato; altre condotte di forte rilievo penalistico consistenti nell'illegittimo rimborso di imposte ottenuto attraverso mendaci dichiarazioni; sottrazione al pagamento delle imposte mediante comportamenti gravemente fraudolenti od atti simulati; e così via.

Nel sistema introdotto con il d.lgs. n. 74/2000, invece, esiste una fattispecie criminosa, gravemente sanzionata, consistente nella mera "infedeltà" della dichiarazione (art. 4), al di là di dati limiti quantitativi (fortemente abbassati con una riforma del 2011), senza che ci sia il ricorso ad atti fraudolenti (per cui esistono altre e più gravi fattispecie). Una fattispecie del genere, va rimarcato, non esiste invero nelle altre legislazioni penali tributarie, nelle quali l'intervento del processo penale viene considerato come l'*extrema ratio*.

Va, inoltre, osservato che, con improvvide riforme novellistiche del 2004–2006, sono stati inseriti nel corpo della riforma del 2000, che avrebbe dovuto fondarsi solo sulla frode e sul mendacio delle dichiarazioni e sull'utilizzazione di documenti falsi, fattispecie di c.d. frode esattoriale (anche se l'aspetto frodatorio è carente) consistenti invece soltanto nell'omesso versamento di ritenute certificate o di IVA, ovvero nell'"indebita compensazione" (artt. 10 *bis-ter-quater*). Anche qui va osservato che negli altri sistemi penali europei il diritto penale non si occupa di condotte inerenti al mancato versamento di imposte.

Ulteriori aspetti di particolare severità in ordine al sistema penale tributario italiano derivano dalle considerazioni che seguono: è prevista la c.d. confisca per equivalente di beni corrispondenti al risparmio di imposta indebitamente ottenuto, aggravata dalla possibilità, per il pubblico ministero, di effettuare il "sequestro preventivo" delle somme medesime (e di fatto di somme di assai maggiore importo rispetto al danno erariale), con un'applicazione fortemente estensiva della giurisprudenza quanto alla possibilità di sequestrare–confiscare, a certe condizioni, anche beni appartenenti ad enti societari in qualche modo riconducibili ai reati tributari; non è possibile per l'indagato dar luogo al c.d. patteggiamento sulla pena se non si è previamente risarcito il danno (il che appare difficile nell'ipotesi di avvenuti sequestri); non è possibile ottenere il beneficio della sospensione condizionale della pena al di sopra di dati limiti quantitativi di danno erariale; esiste la possibilità dell'applicazione cumulativa sia delle sanzioni tributarie che di quelle penali quando il reato fiscale è stato commesso nell'ambito di società; l'Amministrazione finanziaria italiana adotta criteri valutativi di particolare severità nelle contestazioni concernenti operazioni di fiscalità internazionale (*transfer pricing*, *esterovestizione*, *stabile organizzazione*, *controlled foreign companies*, e così via), che si risolvono quasi sempre, stante la rilevanza dei valori in gioco, in una denuncia al Pubblico ministero, con conseguente coinvolgimento, a titolo di concorso di persone, anche degli amministratori delle società straniere.

Risulta, pertanto, assolutamente necessario conformare il sistema penale tributario italiano a quello esistente negli altri Paesi comunitari, ciò per scongiurare che vada prefigurandosi un freno all'insediamento in Italia di imprese o di rami di imprese straniere a causa della eccessiva

severità del sistema, anche con un danno per la nostra economia di una certa entità.¹¹⁴

114. All'uopo, la legge n. 23/2014, contenente la "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", all'art. 8, prevede: "Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all'art. 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'Amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative".

Considerazioni conclusive di sintesi

Mentre ci si sta avviando alla conclusione di questo studio, molte questioni vertenti sui temi trattati restano ancora aperte e, nel frattempo, sono in corso, nel nostro Paese i lavori dell'attuale esecutivo, attinenti al varo dei primi due schemi di decreto legislativo di attuazione della Delega fiscale (L. n. 23/2014, più volte menzionata), di cui, uno sulle semplificazioni e la dichiarazione precompilata e l'altro sulla riforma del catasto. Si sta, inoltre, preparando un ulteriore intervento su "abuso del diritto"¹¹⁵ e riordino delle sanzioni, che potrebbe approdare

115. Assai copiosa è la dottrina in tema di elusione fiscale nonché di abuso del diritto, senza alcuna pretesa di completezza: S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; A. AMATUCCI, *L'interpretazione delle legge tributaria*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria*, Napoli, 1996; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 257 e ss.; F. GALLO, *Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, p.257 e ss.; ID., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. Prat. trib.*, 1992, p. 1761 e ss.; ID., *Rilevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2001, p.324 e ss.; L. SALVINI, *L'elusione iva nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Boll. trib.* 2007, p. 3097 e ss.; A. GAMBARO, *Abuso del diritto:II*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991; R. LUPI e D. STEVANATO, *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in *Boll. trib.*, 2009, p.1923 e ss.; ID., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Boll. trib.*, 2009, p.403 e ss.; C. ATTARDI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e sanzioni tributarie*, in *Fisco*, 2001, p. 1-212 e ss.; ID., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir.e prat. trib.*, 2008, p.2-637 e ss.; A. BALLANCIN, *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art.37-bis*, in *Dialoghi Tributari*, n. 3 del 2010; ID., *L'abuso del diritto tributario: profili internazionali ed europei*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011; M. BASILAVECCHIA, *La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma generale*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1935 e ss.; ID., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2008, p.741 e ss.; ID., *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2011, p. 285 e ss.; ID., *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*, in *Boll. trib.*, 2012, p.252 e ss.; M. BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole "generali" e disposizioni "correttive"*, in *Fisco*, 2002, p.3804 e ss.; ID., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in *Boll. trib.*, 2006, p.3105 e ss.; ID., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. trib.*, 2008, fasc. 22, p. 1777; ID., *L'"abuso del diritto" tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, in *Boll. trib.*,

in Consiglio dei ministri al principio di agosto. In settembre, invece, arriverà un quarto decreto che rivoluzionerà la tassazione delle piccole imprese che usano i regimi fiscali semplificati, prevedendo il passaggio dalla tassazione per competenza a quella per cassa. Il reddito di impresa si calcolerà su entrate e uscite effettive e non più su costi e ricavi teorici.

La novità sarà accompagnata dalla incentivazione della fatturazione elettronica anche tra privati che in tal modo, potranno abbreviare i termini di pagamento. Inoltre, allo scopo di favorire la capitalizzazione delle piccole aziende, le società individuali e di persone vedranno tassarsi il reddito che resta in azienda in base alla nuova Iri (Imposta sul reddito imprenditoriale) secondo l'aliquota proporzionale allineata all'Ires, cioè il 27%, mentre solo la parte di reddito che verrà prelevata dall'imprenditore e dai soci subirà l'aliquota Irpef di competenza, concorrendo alla formazione dell'imponibile complessivo. Infine, è previsto anche un nuovo regime forfettario in luogo del regime dei mi-

2010, p.1759 e ss; ID., 8 e ss; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in G.Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, op. cit.; P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999; A. GARCEA, *Il legittimo risparmio di imposta*, Padova, 2000; G. ZIZZO, *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 170 e ss.; ID., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2008, p. 465 e ss; ID., *Forma e sostanza nella disapplicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 649 e ss; G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in "Elusione ed abuso del diritto tributario", in G.Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, 2009; M. PIERRO, *Abuso del diritto: profili procedimentali*, in *Giust. trib.*, 2009; P. PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in "Elusione ed abuso del diritto tributario", in G.Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, 2009; A. LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv di Dir. Trib.*, 2009, f I, p. 73; G. MARONGIU, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso del potere*, in *Dir. eprat. trib.*, 2008, n. 6, p. 1077 e ss.; I.D., *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Boll. trib.*, 2009, p.1076 e ss; G. STANCATI, *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in *Boll. trib.*, 2008, fasc. 3, p. 784; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010; A. MARCHESELLI, *Abuso del diritto, libertà economiche e garanzie procedimentali: un episodio da rivedere*, in *GT — Riv. giur. trib.*, 2012, p. 225 e ss.; F. AMATUCCI, *Norme antielusive, libero accesso al mercato e tassazione dei capitali in ambito UE*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2005, parte I, p.103; ID., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. giur.*, n. 4, 2009, p. 557 e ss.; ID., *Frodi carosello e 'consapevolezza' del cessionario IVA*; in *Riv. trim. di dir. trib.*, n. 1, 2012, p. 3 e ss.; S. ARMELLA e L. UGOLINI, *Gli aspetti critici dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Boll. trib.*, 2012, p.218 e ss.; ID., *Incertezza sulla rilevanza penale dell'abuso del diritto e raddoppio dei termini*, in *Boll. trib.*, n. 6 del 2012, p.412 e ss.

nimi, articolato secondo il settore economico di attività e, un sistema semplificato per le imprese di nuova costituzione.

“Tanto tuonò che non piovve”. Ci si augura che ciò non si avveri. Gli intenti ci sono tutti, saranno ora, solo il tempo, le congiunture, le giuste intese, gli equilibri, il comune sentire e così via a far sì che tutto ciò vada in porto. Di certo, gli argomenti esaminati sono *ever green* nel dibattito politico economico italiano e, questa volta, sembrano persino essere alla portata, posti anche i numerosi e incalzanti segnali ben argomentati offerti dagli ambienti istituzionali europei ed internazionali. Ma, invero, si teme che per ogni norma che semplifica ne vengano emanate cinque aventi un impatto burocratico negativo. Talvolta, queste politiche di semplificazione, soprattutto in tempi più risalenti sono apparse come una “tela di Penelope”. Al riguardo, il cronogramma di attuazione della riforma fiscale prevede, a ottobre, anche la presentazione del decreto legislativo di riordino della giungla delle agevolazioni fiscali, provvedimento collegato alla legge di stabilità 2015.

Si tratta di una partita che si trascina da diversi anni e che nessun governo è riuscito a chiudere.

Il percorso di riforma in parola, sarà completato anche con i decreti sul nuovo processo tributario, le cui distorsioni più evidenti sono state *supra* segnalate. Sono, difatti, contemplate la revisione della riscossione nazionale locale, che separerà i destini dell’Agenzia delle Entrate e di Equitalia e, la riorganizzazione del regime di tassazione transazionale.

Il tutto affiancato da un’azione dell’Agenzia delle Entrate più concentrata sulla prevenzione dell’evasione fiscale.

In tal senso, il decreto sull’abuso del diritto e sulle sanzioni che dovrebbe essere approvato in agosto dovrebbe essere cruciale. Si tratta, invero, di disinnescare la causa di una parte decisiva del contenzioso tributario che poggia appunto, sulla difficoltà interpretativa delle norme, aprendo da un lato spazi all’elusione e all’evasione e dall’altro a comportamenti vessatori dell’Amministrazione fiscale, ritornando qui il tema centrale della *tax compliance*.

Per tali motivi è quanto mai necessario fare chiarezza, distinguendo nettamente, per esempio, tra condotte legittime in quanto finalizzate a pagare meno imposte possibili e condotte invece che hanno come scopo l’evasione. La definizione dell’abuso di diritto verrà accompagnata da una depenalizzazione delle fattispecie minori. Per esempio,

la dichiarazione infedele per piccoli importi non dovrebbe più far scattare un processo penale ma verrebbe punita con sanzioni amministrative. Decisioni, queste, che l'attuale esecutivo, si aspetta portino ad un incremento del grado di fedeltà dei contribuenti nonché ad una diminuzione delle liti giudiziarie.

La riforma in discorso, probabilmente va accelerata: i due decreti attuativi testè menzionati sono stati esitati dal governo a fine giugno, ma non sono ancora definitivi e, considerando i passaggi nelle commissioni parlamentari competenti per poi tornare in Consiglio dei ministri per l'approvazione conclusiva, si teme davvero l'avverarsi del brocardo prima citato. La riforma prevede che tutti i decreti legislativi debbano essere approvati entro un anno, ma essi sono numerosi, sicuramente moderni e anche ad alta temperatura emotiva come quello sulla lotta all'evasione e la stima e il monitoraggio della stessa, ma davvero si riuscirà a concretizzare quanto descritto? La riforma del fisco è appena agli inizi, questo è un dato certo, come certe sono le raccomandazioni e i programmi presentati, a livello OCSE, dal *Forum* delle amministrazioni fiscali e a livello comunitario dalle istituzioni competenti, uniti in un unico coro: cooperazione amministrativa internazionale, rispetto delle norme, trasparenza, lealtà fiscale, in una sola parola *tax co-operative compliance*.

Nelle more e con la speranza che prenda corpo, nel tempo, tale ambizioso ma innovativo disegno volto ad allontanare le Autorità fiscali da una concezione "militaresca" del rapporto con il potenziale contribuente, si continua ad auspicare che, volgendo poi lo sguardo su quest'ultimo, la « saggezza guicciardiana »¹¹⁶ che sovente contrassegna l'interesse « particolare »,¹¹⁷ denso di furberie, astuzie e doppiezze, abbandoni le coscienze di ciascuno dissipandosi via via sempre più, lasciando il posto alla coscienza civile, vera misura del vivere sociale, che degnamente dovrebbe albergare in ognuno di noi.

116. In questi termini e autorevolmente, G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 39.

117. Cfr. sempre G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., p. 39, nonché nota 33, p. 38 del medesimo testo, in riferimento al saggio di F. DE SANCTIS, *L'uomo del Guicciardini*, pubblicato nel 1869.

Bibliografia

- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, in *Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011.
- AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, *Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012.
- AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di M. Ingrosso e G. Tesau-ro, Napoli, 2009.
- AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, L. Salvini (a cura di) Padova, 2007.
- AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005.
- AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, B. Bartole–B. Conforti–G. Raimondi (a cura di), Padova, 2001.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, *Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2010.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, *IVA e Imposte sui trasferimenti*, G. Marongiu (a cura di), Padova, 2011.
- AA.VV., *Diritto Amministrativo*, G. Pericu (a cura di), vol., II, terza edizione, Bologna, 2001.
- AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesau-ro, Torino, 1998.
- ABBAMONTE G., *Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*, *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011, 132.
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2008, 705.
- AGOSTINELLI P., *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d'ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. min. 5 agosto 1998, n. 1998/S*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 696.

- AGRIFOGLIO S., *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in *Dir. proc. amm.*, 1990.
- AIUDI B., *Brevi osservazioni sul processo verbale*, in *Boll. trib.*, 1987, 563.
- ALLEGRETTI U., *Corte Costituzionale e Pubblica Amministrazione*, in *Le regioni*, 1981, 1181.
- ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- AMATUCCI A., *Il fatto come fonte di disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 703.
- AMATUCCI A., *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in *AA.Vv.*, *Diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 2005, 1193.
- AMATUCCI A., *L'interpretazione delle legge tributaria*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.
- AMATUCCI F.–RAINONE F., *Contraddittorio endo-procedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. trib.*, 2010, 1669.
- AMATUCCI F.–D'IPPOLITO F. M., *Sistema di garanzie e processo tributario*, Napoli, 2005.
- AMATUCCI F., *Frodi carosello e 'consapevolezza' del cessionario IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I/ 2012, 3.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998.
- AMATUCCI F., *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/ 2014, 275.
- AMATUCCI F., *La tutela dell'affidamento e il diritto di difesa a sostegno della irretroattività delle nuove norme sulle indagini finanziarie*, in *Il fisco*, 2006, 6793.
- AMATUCCI F., *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corr. giur.*, n. 4, 2009, 557.
- AMATUCCI F., *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11/ 2010, 1019.
- AMATUCCI F., *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Studi in onore di Andrea Amatucci*, Napoli, 2011.
- AMATUCCI F., *Norme antielusive, libero accesso al mercato e tassazione dei capitali in ambito UE*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2, 2005, parte I, 103.

- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011.
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE IN ITALY, *Le imprese americane in Italia, Survey 2013* (cura F. ONIDA).
- ANDREANI A., *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*, Padova, 1979.
- ANDREOLI F., *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 149.
- ANDRONI, ENRARD, FEINSREIN, «Tax compliance», in *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVI, 1988, 818.
- ANTONINI E., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ANTONINI E., *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965.
- ARDITO F., *Brevi note a margine dell'accesso domiciliare*, in *Boll. Trib.*, n. 9, 2005, 721.
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.
- ARENA G., *Una nuova legittimazione per la Pubblica Amministrazione*, in *Atti del Convegno della Regione Toscana*, Firenze, 1920 febbraio 1993.
- ARMELLA S.–UGOLINI L., *Gli aspetti critici dell'abuso del diritto nell'imposizione indiretta*, in *Corr. trib.*, 2012, 218.
- ARMELLA S.–UGOLINI L., *Incertezza sulla rilevanza penale dell'abuso del diritto e raddoppio dei termini*, in *Corr. trib.*, n.6/2012, 412.
- ARMELLA S., *Nel settore doganale una sentenza restrittiva della Corte di cassazione*, in *GT–Riv. giur. trib.*, 2010, 696.
- ATTARDI C., *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 2.
- AVOLIO D.–SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della «lista Falciani»*, in *Corr. trib.*, 2012, 325.
- BACHELET V., *L'attività tecnica della pubblica amministrazione*, Milano, 1967.
- BACHELET V., *Legge, attività amministrativa e programmazione economica*, in *Giur. cost.*, 1961, 910.
- BAFILE C., *Motivazione dell'accertamento come atto processuale*, in *Rass. trib.*, 1987, 84.

- BAGAROTTO E.M., *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal d.l. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 967.
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.
- BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, 605.
- BALLANCIN A., *L'abuso del diritto tributario: profili internazionali ed europei*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011.
- BALLANCIN A., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art.37-bis*, in *Dialoghi Tributarî*, n.3/2010.
- BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. CASSESE, II, 2006, Milano, 1525.
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella Ue*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2001, 327.
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di Diritto tributario internazionale*, coordinato da C. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, 2002.
- BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984.
- BARILE P., *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in *AA.VV., Scritti giuridici in onore di Piero Calamandrei*, Vol. IV, Padova, 1958.
- BARILE P., *Il dovere di imparzialità della pubblica amministrazione*, in *Scritti di diritto costituzionale*, Padova, 1967.
- BARILE P., *Le libertà nella Costituzione. Lezioni*, Padova, 1967.
- BARONE. G., *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969.
- BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957.
- BARUFFI M. C., *Alla ricerca della tutela dei diritti fondamentali nel sistema comunitario*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 1999.
- BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964.
- BASCIU A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989.
- BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, Napoli, 1975.

- BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, n. 7–8, 1171.
- BASILAVECCHIA M.–DI SIENA M.–LUPI R., *I principi generali del diritto amministrativo «salvano» l'accesso agli atti tributari*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2009, 48.
- BASILAVECCHIA M.–PACE A., in *Corr. trib.*, 34/2006 (commento a Corte Cass., s.u., sentenza 16 giugno 2006, n. 13916).
- BASILAVECCHIA M., «Privacy» e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio, in *Corr. trib.*, n. 1/2014, 9.
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, e in *Dialoghi Tributari* n. 3/2010, 375.
- BASILAVECCHIA M., *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *GT–Riv. giur. trib.*, 2010, 212.
- BASILAVECCHIA M., *Cassazione della sentenza senza esame dei motivi: nuovi impieghi dell'abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 4/2012, 252.
- BASILAVECCHIA M., *Elusione e abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT–Riv. giur. trib.*, 2008, 741. .
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009.
- BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, F. Tesaurò (a cura di), Torino, 1998.
- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2007, I, 127.
- BASILAVECCHIA M., *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *GT–Riv. giur. trib.*, 2010, 768.
- BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.
- BASILAVECCHIA M., *L'agenzia delle entrate recepisce le indicazioni del garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in *Corr. trib.*, n. 14/2014, 1051.
- BASILAVECCHIA M., *La «piena conoscenza» dell'atto impositivo*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2005, 14.
- BASILAVECCHIA M., *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. trib.*, 2008, 2894.
- BASILAVECCHIA M., *La difficile individuazione dei comportamenti elusivi: funzione della norma generale*, in *Corr. trib.*, 5/2006, 365.

- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 2006, 356.
- BASILAVECCHIA M., *La Suprema Corte estende il diritto al contraddittorio agli accertamenti doganali—Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT—Riv. giur. trib.*, 10/2010, 875.
- BASILAVECCHIA M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 44/2009, 3577.
- BASILAVECCHIA M., *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, in *GT—Riv. giur. trib.*, 2011, 285.
- BASILAVECCHIA M., *Metodi di accertamento e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 5/2012, III3.
- BASILAVECCHIA M., *Per l'effettività del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 36/2009, 2369.
- BASILAVECCHIA M., *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, n. 48/2010, 3970.
- BASILAVECCHIA M., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. trib.*, 4/2010, 926.
- BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 233.
- BASILE M., *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, Bari, 2010.
- BATISTONI FERRARA F., *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il Fisco*, 1994, 7509.
- BATISTONI FERRARA F., *Dichiarazione tributaria, ritrattabilità e rilevabilità degli errori*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, II, 804.
- BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2008, 477.
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, 1998.
- BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1994, 296.
- BATISTONI FERRARA F., *I principi della riforma tributaria. Accertamento sintetico e redditometro*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 712.
- BEGHIN M., *Autorità e consenso nella disciplina degli studi di settore: dalla validazione dello strumento alle interferenze sul versante della motivazione e della prova dell'atto amministrativo*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, S. La Rosa (a cura di), Milano, 2008.

- BEGHIN M., *Commento all'art. 62-bis del d.P.R. n. 600/1973*, in F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 486.
- BEGHIN M., *Diritto tributario, Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 179.
- BEGHIN M., *Gli studi di settore: predeterminazioni normative da «contestualizzare» non da «demonizzare»*, Atti del convegno di studi organizzato dall'Anti, sezione Friuli Venezia Giulia, in data 10 novembre 2007.
- BEGHIN M., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, Padova, 2012, 739.
- BEGHIN M., *Il processo verbale di constatazione quale presupposto per l'esercizio del potere accertativo*, in *Corr. trib.*, n. 47/2013, 3679.
- BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti «per standard» nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 26/2013, 2035.
- BEGHIN M., *L'obbligo della previa consegna del processo verbale di constatazione e il problema delle «leggi-fantasma»*, in *Corr. trib.*, n. 3/2014, 167.
- BEGHIN M., *La determinazione sintetica dell'imponibile Irpef ed il problema degli scostamenti tra reddito accertabile e reddito dichiarato*, in *Rass. trib.*, 1/2009, 222.
- BEGHIN M., *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle gravi incongruenze previste dall'art. 62 sexies, comma 3, del d.l. n. 331/1993: un'adequata reazione alla connotazione statistico probabilistica degli studi settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 452.
- BEGHIN M., *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2013.
- BEGHIN M., *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, I, 709.
- BEGHIN M., *Profili sistematici e questioni aperte in tema di accertamento «sintetico» e «sintetico redditometrico»*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2010, 720.
- BEGHIN M., *L'«abuso del diritto» tra concetti astratti e rilevanza del fatto economico*, in *Corr. trib.*, 2010, 1759.
- BEGHIN M., *L'applicazione della norma elusa e la determinazione del debito d'imposta*, in *Corr. trib.*, 2006, 3105.
- BEGHIN M., *L'elusione tributaria tra clausole «generali» e disposizioni «correttive»*, in *Il fisco*, 2002, 3804.

- BEGHIN M., *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e "abuso del diritto"*, in *Corr. trib.*, 22/2008, 1777.
- BELLOMO F., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, vol. 2, 2009.
- BELTRAMELLI G., *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 593.
- BENATTI F., *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. Trib.*, 12/1986.
- BENVENUTI F., *Contraddittorio*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961.
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 118.
- BENVENUTI F., *L'attività amministrativa e la sua disciplina*, in *Atti del convivio di studi giuridici*, Trento, 1958.
- BENVENUTI F., *La discrezionalità amministrativa*, Padova, 1986.
- BENVENUTI, F. *L'azione amministrativa tra garanzie e efficienza*, Roma, 1980.
- BENVENUTO G., *Lo Statuto del contribuente: un nuovo rapporto tra cittadino e fisco*, in *Rivista della Guardia di finanza*, 1997, 518.
- BERGONZINI G., *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975.
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974.
- BERLIRI A., *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, in *Scritti in memoria di A. Giuffrè*, Milano, 1967, 77.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952.
- BERTI G., *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di Guicciardi*, Padova, 1975.
- BETTI E., *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1950.
- BIANCHI F.–LUPI R., *Corte Suprema e studi di settore: le ragioni della freddezza*, in *Dialoghi tributari*, 3/2010, 275.
- BISCARETTI DI RUFFIA P., *La pubblica amministrazione e l'ordinamento politico costituzionale*, *Problemi della pubblica amministrazione*, I, Bologna 1958.
- BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova 2000.

- BODRITO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. Gianni Marongiu, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli, (a cura di), Torino, 2012, 278.
- BORGOGLIO A., *Nuovo redditometro: presentazione dell’Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, 2011, 6742.
- BORGOGLIO A., *Verifiche fiscali. I nuovi limite temporali fissati dal d.l. sviluppo convertito*, in *il fisco*, 35/2011.
- BORIA P., (a cura di) *Studi di settore e tutela del contribuente*, Milano, 2000.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.
- BORIA P., *L’antisovrano. Potere tributario e sovranità nell’ordinamento comunitario*, Torino, 2004.
- BORIA P., *L’interesse fiscale*, Torino, 2002.
- BOSELLO F., *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1080.
- BRONZETTI G., *Il garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2007, 547.
- BRUZZONE M., *Accertamenti bancari fondati su prelevamenti bancari: la prova contraria è diabolica?*, in *Corr. trib.*, 2001, 479.
- BRUZZONE M., *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell’interpretazione adeguatrice «suggerita» dalla Consulta*, in *GT–Riv. giur. trib.*, n. 2/2010, 121.
- BRUZZONE M., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006.
- BUCCICO C., *Gli accessi nell’abitazione e negli studi professionali: rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. trib.*, 2006, 1485.
- BULTRINI A., *La pluralità dei meccanismi di tutela dei diritti dell’Uomo in Europa*, Torino, 2004.
- BUOSO E., *Proporzionalità, efficienza e consensualità nell’azione amministrativa*, Padova, 2009;.
- BURRELLI S., *La responsabilità civile da atto o da attività istruttoria illegittima*, in *La responsabilità civile dell’amministrazione finanziaria*, P. Rossi (a cura di), Milano, 2011, 6.
- BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2007, 465.

- CALANDRA P., *Il buon andamento dell'amministrazione pubblica*, in *Studi in onore di V. Bachelet*, Milano, 1987.
- CALANDRA P., *Ragionevolezza della legge e buon andamento dell'amministrazione*, in *Giur. cost.*, 1968.
- CALIFANO C., *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, n. 5 del 2010, 1212.
- CALIFANO C., *La motivazione degli atti tributari. Studi preliminari*, Bologna, 2008.
- CALIFANO C., *Ordinamento tributario e ordinamento comunitario. Profili costituzionali*, pubbl. Corso di perf. in diritto tributario «A. Berliri», Bologna, 2000, 6.
- CALIFANO C., *Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato*, in *Giur. it.*, 2010, 1444.
- CANDIAN V., *Documento e documentazione (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, VIII, 1964, 579.
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 3.
- CAPACCIOLI E., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983.
- CAPOLUPO M., *Potere di accesso e tutela del domicilio del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2003, 2104.
- CAPOLUPO S., *Cooperazione amministrativa Iva: emanate le disposizioni attuative*, in *L'IVA*, n. 5/2012, 19.
- CAPOLUPO S., *Indagini tributarie e indagini penali*, in *Corr. trib.*, 44/2009, 3609.
- CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2011, 2929.
- CAPOLUPO S., *Nuove regole sullo scambio di informazioni e sulla cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 12/2010, 974.
- CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corr. trib.*, n. 16/2011, 1310.
- CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. trib.*, 2011, 1757.
- CAPOLUPO S., *Statuto del contribuente. Alcune considerazioni in tema di verifica fiscale*, in *Il fisco*, n. 37, 2000, 11349.
- CAPOLUPO S., *Valenza ed effetti delle modifiche del decreto sviluppo ai termini di durata dei controlli*, in *Corr. trib.*, 24/2011, 1932.

- CAPOLUPO S., *Lotta alle frodi Iva: nuove regole sullo scambio di informazioni*, in *L'IVA*, I/2011, I.
- CAPUTI G., *Garante del contribuente*, in *Corr. trib.*, 34/2000, 2484.
- CARACCIOLI I.–GHISELLI F.–MATTIA S.–RIZZARDI R.–VALENTE P., *Proposta di un manifesto generale per la « tax compliance» e i rapporti tra Stato e cittadino-contribuente*, in *Corr. trib.*, n. 22/2014, 1725.
- CARACCIOLI I.–GHISELLI F.–MATTIA S.–RIZZARDI R.–VALENTE P., *Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo*, in *Corr trib.*, n. 23/2014, 1810.
- CARANTA R., *L'inesistenza dell'atto amministrativo*, Milano, 1990.
- CARDI E., *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1996.
- CARDONE D. — DI SIENA M., *I vizi della fase ispettiva e le conseguenze degli stessi sul provvedimento di accertamento: considerazioni problematiche alla luce di una recente pronunzia della Cassazione*, in *Il fisco*, 2005, I, 6860.
- CARINGELLA F.–DE CAROLIS D.–DE MARZO G. (a cura di), *Le nuove regole sull'azione amministrativa dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005.
- CARINGELLA F. *Corso di diritto amministrativo*, 2^a ed., Milano, 2003.
- CARINGELLA F. *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2005.
- CARINGELLA F. *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 2011.
- CARINGELLA F. *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2012.
- CARLASSARE L., *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur.*, XVII, Roma, 1990.
- CARLOTTI G., *Il nuovo procedimento amministrativo*, Padova, 2005.
- CARTABIA M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995.
- CASSETTA E., (voce) *Attività amministrativa*, in *Dig. (disc. pubbl.)*, vol. I, 1987.
- CASSETTA E., (voce) *Provvedimento e atto amministrativo*, in *Dig. (disc. pubbl.)*, vol. XII, 1997.
- CASSETTA E., *Attività e atto amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 293.
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010.
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, VII ed., Milano, 2005.
- CASSESE S., *Imparzialità amministrativa e sindacato giurisdizionale*, Milano 1973.
- CASSESE S., *L'intervento del privato e il procedimento amministrativo*, in *Arch. Giur.*, 1970.

- CASSESE S., *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e i diritti amministrativi nazionali*, in *Dir. pubbl. com. europeo*, 2001.
- CASTALDO S., *Marketing*, Milano, 2012.
- CAVAZZONI G., *Principi del «divieto di eccesso» e di «proporzionalità» nella giurisprudenza tributaria tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 331.
- CAZZATO A., *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti «viziati»: riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 147.
- CAZZATO A., *Vizio di motivazione degli atti tributari ed art. 21-octies, comma 2: una relazione «possibile»*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, 182.
- CEDRO M., *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, Torino, 2011.
- CENTORE P. *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi Iva*, in *Corr. trib.*, 47/2010, 3944.
- CERIONI F., *La cooperazione amministrativa Iva tra autorità fiscali degli Stati UE si rafforza: verso un controllo europeo?*, in *Corr. trib.*, 15/2012, 1138.
- CERQUA F., *Sono inutilizzabili ma non «illegali» i documenti della «lista Vaduz»*, in *Diritto Penale Contemporaneo* (Rivista on line), 2012.
- CERRI A., *Imparzialità ed indirizzo politico nella pubblica amministrazione*, Padova, 1973.
- CERULLI IRELLI V.-DE LUCIA L. (a cura di), *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009.
- CERULLI IRELLI V., *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2011.
- CERULLI IRELLI V., *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubb.*, 2004, 192.
- CERULLI IRELLI V., *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa. Un primo commento alla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante «Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241»*, in *Astrid Rassegna*, 2005, su www.strid-online.it.
- CIARCIA A. R., *La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario*, Roma, 2013.
- CIARCIA A. R., *L'accesso partecipativo e l'accesso conoscitivo dal diritto amministrativo al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2011, 1155.

- CIARCIA A. R., *La tutela del contribuente sottoposto alle verifiche fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 1.
- 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.*, 6/2007, 1033.
- CINTIOLI F., (VOCE) *Discrezionalità tecnica (diritto amministrativo)* in *Enc. Dir., Annali*, Milano, 2008.
- CIPOLLA G. M., *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso «obiter dictum» della Cassazione*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, 691.
- CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005.
- CIPOLLINA S., *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. It.*, 2010.
- CIVITARESE MATTEUCCI S., *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile*, Torino, 2006.
- COGNETTI S., *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2010.
- COLI F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 6/2009, 1787.
- COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 669.
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 2012, 453.
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, 497.
- COLLI VIGNARELLI A., *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Boll. trib.*, 21/2010, 1596.
- COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731.
- COMELLI A., *L'accertamento bancario tra principio di eguaglianza e principio di capacità contributiva*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 9/2005, 803.

- COMELLI A., *L'attività istruttoria nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008.
- COMELLI A., *Poteri degli uffici ed atti impositivi: la teoria di Federico Maffezzoni*, in *Rass. trib.*, 2/2010, 373.
- COMOGLIO L. P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/1994, 66.
- COMOGLIO L. P., *Prove penali, «giusto processo» e poteri di acquisizione del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2000, 943.
- CONSO G., *Il concetto e le specie di invalidità*, Milano, 1955.
- CONSOLAZIO M.L., *Principio del contraddittorio e L. n. 241/1990: prospettive di diritto tributario*, in AA. VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma–Milano, 1996, 345.
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996.
- COPPA D., *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990.
- COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 6/1997, 1478.
- CORASANITI G., *La giurisdizione sulle azioni di responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2008, 495.
- CORASANITI G., *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, n.1/2008, 13.
- CORASANITI G., *L'interpretazione degli atti e l'elusione fiscale nel sistema dell'imposta di registro*, in *Obbligazioni e contratti*, n. 8–9, 2012, 615.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996.
- CORDEIRO GUERRA R., *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 2/1996, 547.
- CORMIO P., *La scelta del soggetto da indagare e dei poteri istruttori da esercitare*, in *Corr. trib.*, 44/2009, 3582.
- CORRADO OLIVA C., *I rapporti tra istruttoria amministrativa ed istruttoria processuale*, in *Codice del processo*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2007, 540.
- CORRADO OLIVA C., *La formazione della prova*, in *Codice delle ispezioni e delle verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005, 533.

- CORSO G., (voce) *Validità–diritto amministrativo*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 87.
- CORSO P., *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, in *Corr. trib.*, n. 1/2005, 53.
- CORSO P., *Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento le prove illegittimamente acquisite*, in *Corr. trib.*, 1/2006 (nota a Corte di Cassazione, civile s.u., sentenza 21 novembre 2002, n. 16424).
- CORSO P., *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite «contra legem»*, in *Corr. trib.*, n. 4, 2003, 301.
- CRISAFULLI V., *Principio di legalità e giusto procedimento*, in *Giur. cost.*, 1962, 131.
- CRISCI G., *Atto pubblico (diritto civile)*, in *Enc. dir.*, I, 1959.
- D'AMATI N., *Le basi teoriche del diritto tributario ed altri saggi*, Bari, 1993.
- D'AYALA VALVA F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, II, 402.
- D'AYALA VALVA F., *Dall'ombudsman al garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 1037.
- D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2003, 179.
- D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 915.
- D'AYALA VALVA F., *La costituzione in giudizio della parte resistente e il diritto al contraddittorio nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 690.
- D'AGOSTINO V., *La rilevanza delle indagini bancarie ai fini tributari*, Napoli, 2012.
- D'AMATI N., *Accertamento tributario (teoria generale)*, in *Noviss. Dig. It., App.*, Torino, 1980.
- D'AMATI N.–URICCHIO A., *Corso di diritto tributario*, Padova, 2008.
- D'AMATI N., *Sistema istituzionale del diritto tributario*, Bari, 2010.
- D'AMATI N., *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 1149.
- D'AMATI N., *Le basi teoriche del diritto tributario ed altri saggi*, Bari, 1993.
- D'AMATI N., *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXV, Roma, 1991.

- D'AMATI N., *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr. Trib.*, 2008, 3301.
- DAUNTON M., *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation. 1815–1914*, Cambridge, 2001.
- DE BENEDETTO M., *Istruttoria amministrativa e ordine del mercato*, Torino, 2008.
- DE BENEDICTIS A., *La durata della verifica fiscale a norma dello Statuto dei diritti del contribuente tra permanenza effettiva, giorni consecutivi e novità legislativa*, in *Boll. trib.*, n. 22/2011, 1716.
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984.
- DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006.
- DE MITA E., *L'evoluzione del principio di legalità*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2000.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, E. De Mita (a cura di), Milano, 2000.
- DE SALVIA M., *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo*, Napoli, 1999.
- DE SALVIA M., *Procedimenti fiscali e diritti processuali garantiti dalla convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. intern. dir. uomo*, 1994, 494.
- DE SALVIA M., *Sistema europeo e sistemi nazionali di protezione dei diritti dell'Uomo: subordinazione o sussidiarietà*, in *Riv. intern. dir. uomo*, 1990.
- DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206.
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 6/2011, 1393.
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *AA.Vv., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di Gianni Marongiu*, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli, Torino (a cura di), 2012.
- DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in *GT–Riv. Giur. Trib.*, 2005, 154.
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2010, I, 729.

- DEL FEDERICO L., *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti e linee evolutive*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.
- DEL FEDERICO L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990*, in *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa*, S. CIVITARESE MATTEUCCI—G. GARDINI (a cura di), Bologna, 2004.
- DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib., internaz.*, n. 1/2010, 225.
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010.
- DELLA CANANEA G., *Il diritto amministrativo europeo e i suoi principi fondamentali*, in AA.Vv., *Diritto amministrativo europeo. Principi e istituti*, G. Della Cananea (a cura di), Milano, 2008.
- DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.
- DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. trib.*, 2013, 435.
- DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2/2002.
- DELLA VALLE E., *Revirement ministeriale e buona fede nella funzione amministrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 587.
- DEOTTO D., *Verifiche al contribuente e «tutela» del Garante*, in *Corr. trib.*, n. 37/2000, 2690.
- DI MAJO A., *La nullità*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, VII, *Il contratto in generale*, Torino, 2002, 120.
- DI NOTO L., *Il garante del contribuente: profili critici*, in AA.Vv., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore di Gianni Marongiu*, A. Bodrito—A. Contrino—A. Marcheselli, Torino (a cura di), 2012, 603.
- DI PIETRO A., *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno *I settanta anni di «Diritto e pratica tributaria»* (Genova 2 — 3 luglio 1999), coordinati da V. Uckmar, Padova, 2000, 531.

- 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.
- DOMINICI F., *La durata massima della verifica fiscale, deve rispettare i sessanta giorni lavorativi consecutivi*, in *fiscalitax*, 2010.
- DOMINICI R.–MARONGIU G., *La giustizia tributaria dalla fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione Centrale, Studi per il centoquarantennio*, Giovanni Paleologo (a cura di), Milano, 2005.
- DOMINICI R., *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, in *Corr. trib.*, 2006, 799.
- DONATELLI S., *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 4/2005, 1232.
- DONATELLI S., *Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva*, in *GT–Riv. giur. trib.*, 2012, 315.
- DORIGO S., *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Rass. trib.*, 1/2003, 42.
- DORIGO S., *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2009, 959.
- FALSITTA G. (a cura di), *Commentario alle leggi tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011.
- FALSITTA G., *Elementi teorici per una nuova riflessione sul contenuto della motivazione dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *Il ruolo della riscossione*, Padova, 1972.
- FALSITTA G., *Informazioni del fisco e affidamento del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 291.
- FALSITTA G., *Le presunzioni in materia d'imposte sui redditi*, in Granelli (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Milano, 1985, 75.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2012.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999.

- FALSITTA G., *Osservazioni sulla natura e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2/2002, 353.
- FALSITTA G., *Rilevanza delle circolari «interpretative» e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, 5.
- FALSITTA G., *Struttura della fattispecie dell'accertamento nelle imposte riscosse mediante ruoli*, in *AA.Vv.*, *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 85.
- FALZEA A., (voce) *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.* XIV, Milano, 1963, 432.
- FANELLI R., *La corretta procedura per i controlli su auto private*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1980, n. 287.
- FANNI M., *Art. 7-I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Codice Commentato del processo tributario*, F. Tesaurò (a cura di), Torino, 2011, 97.
- FANTOZZI A.-NARDUZZI E., *Il malessere fiscale. Governare il fisco nel 2000*, Bari, 1996;.
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 138.
- FANTOZZI A., (voce) *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur.*, vol., 1988.
- FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1998.
- FANTOZZI A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2/1984, 216.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, III ed., Torino, 2003.
- FANTOZZI A., *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari tra autorità e consenso*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, *Atti del convegno di studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007*, Milano, 2008, 8.
- FANTOZZI A., *La prospettiva tributaria*, in *AA.Vv.*, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali*, *Profili pubblicistici*, Milano, 2004.
- FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.
- FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *AA.Vv.*, *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, vol. II, 231.

- FANTOZZI A., *L'accertamento tributario*, (ad vocem), in *Enc. giur.*, ult. ed. (estratto).
- FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3.
- FANTOZZI A., *Premesse per una teoria della successione nel diritto tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971.
- FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.
- FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *AA.Vv., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di Gianni Marongiu, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli* (a cura di), Torino, 2012.
- FARRI F., *Sull'applicabilità dell'art. 21–octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, 88.
- FAVARA F., *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, 222.
- FAVOREU L., *Corti costituzionali nazionali e Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. cost.*, 2004.
- FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 433.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- FEDELE A., *Commento all'art. 23*, in *Comm. della Cost.*, Branca, Bologna–Roma, 1978, 37.
- FEDELE A., *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in *AA.Vv., Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010.
- FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/1999, p. 981.
- FEDELE A., *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2/ 2012, 129.
- FEDELE A., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1992, I, 478.
- FEDELE A., *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, A. Di Pietro (a cura di), Milano, 1994.

- FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello «scambio di informazioni» fra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1/1999, 49.
- FERLAZZO NATOLI L.—INGRAO G., *La Consulta ritiene legittima la norma «salva cartelle mute»: ennesima pronuncia «necessitata»*, in *Boll. trib.*, 2009, 583.
- FERLAZZO NATOLI L.—ROMEO S., *La fase istruttoria dell'accertamento tributario: l'accesso*, in *Boll. trib. informaz.*, 17/1998.
- FERLAZZO NATOLI L.—ROMEO S., *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nella irrogazione delle sanzioni*, Messina, 2001.
- FERLAZZO NATOLI L., *Corso di diritto tributario*, Milano, 1992.
- FERLAZZO NATOLI L., *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 224.
- FERLAZZO NATOLI L., *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 435.
- FERLAZZO NATOLI L., *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2 — 3 luglio 1999), coordinati da V. UCKMAR, Padova, 2000, 541.
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela del contribuente ex art. 12 della legge n. 212 del 2000*, in *Boll. trib.* 2002, 1049.
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1/1999.
- FERLAZZO NATOLI L., *Rapporto tra ordinamento comunitario ed interno nel diritto tributario: dalla teoria dualistica alla teoria monistica?*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone e C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, 323.
- FERRANTI G., *La disciplina delle presunzioni in presenza di controlli bancari*, in *Corr. trib.*, n. 38/2012, 2913.
- FERRARA R., *Introduzione al diritto amministrativo*, Bari–Roma, 2008.
- FERRARA R., *La pubblica amministrazione tra autorità e consenso: dalla «specialità» amministrativa a un diritto amministrativo di garanzia?*, in *Dir. amm.*, 1997, 2.
- FERRARA R., *L'interesse pubblico al buon andamento delle pubbliche amministrazioni: tra forma e sostanza*, in *Dir. e proc. amm.*, 1/2010.
- FERRARI L.—ROMANO D. F., *Mente e denaro*, Cortina editore, 1999.

- FERRARIO A., *La convenzione europea dei «diritti dell'uomo» ed il diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 227.
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999.
- FICARI V., *Conti correnti dei soci e ricavi presunti della società di persone a base familiare*, in *Boll. trib.*, II/2009, 886.
- FICARI V., *La rilevanza delle movimentazioni bancarie e finanziarie ai fini dell'accertamento delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 5/2009, 1269.
- FICARI V., *Spunti in materia di documentazione bancaria ed accertamento dei redditi tra evoluzione normativa e dibattito giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1995.
- FICARI V., *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari, segreto bancario e accertamento tributario: dalla legge 197/1991 antiriciclaggio alla legge 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1992.
- FICHERA F., *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 84.
- FIORENTINO S., *Attività istruttorie e poteri del giudice tributario* in *Annali della Facoltà di Economia di Benevento*, Napoli, 2006, 67.
- FIORENTINO S., *La Corte di Cassazione e gli accertamenti bancari, questioni "vecchie e nuove" tra retroattività, obbligo di preventivo contraddittorio e valenza "probatoria" delle movimentazioni bancarie alla stregua di una interessante pronuncia della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 5/2002, 327.
- FIORENTINO S., *L'elusione tributaria*, Napoli, 1996.
- FOCARELLI C., *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001.
- FOIS S., *Legalità (principio di)*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973, 686.
- FORNIELES GIL 'A., *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, A. Di Pietro–T. Tassani (a cura di), Milano, 2013.
- FORTUNA G., *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Il fisco*, 2001, 7256.
- FRACCHIA F., *Autorizzazione amministrativa e situazioni giuridiche soggettive*, Napoli, 1996.
- FRACCHIA F., *L'accordo sostitutivo*, Padova, 1998.
- FRANSONI G., *«Indagini finanziarie», diritto alla riservatezza e garanzie «procedimentali»*, in *Corr. trib.*, n. 44/2009, 3587.

- FRANSONI G., *Considerazioni su accertamenti «generali», accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni delle dichiarazioni alla luce della L. n. 311/2004*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2005, 591.
- FRANSONI G., *La presunzione di ricavi fondata su prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 976.
- FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.
- FREGNI M. C., *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti impositivi*, in *Giur. it.*, 1988, I.
- FUXA D., *Lo scambio di informazioni e i regimi fiscali dannosi: recenti sviluppi in ambito Ocse*, in *Fiscalità internazionale*, 2008, 202.
- GAFFURI A. M., *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, II, 528.
- GAFFURI A. M., *I limiti allo scambio delle informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fiscalità internaz.*, 2004, 419.
- GAFFURI A. M., *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005.
- GAFFURI A. M., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006.
- GAFFURI G., *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in *AA.Vv., Studi in onore di Victor Uckmar*, Vol. I, Padova, 1997, 539.
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1999.
- GALETTA D. U., *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1994, 139.
- GALETTA D. U., *Il principio di proporzionalità ed il suo effetto di «spill over negli ordinamenti nazionali»*, in *Nuove autonomie*, 2005, 541.
- GALETTA D. U., *Il principio di proporzionalità nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1993, 837.
- GALETTA D. U., *Il principio di proporzionalità*, in *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M. A. Sandulli, Milano, 2010.
- GALETTA D. U., *La proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento*, in *Giorn. dir. amm.*, 2006, 1106.
- GALETTA D. U., *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90*, in <http://www.giustamm.it>.

- GALETTA D. U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.
- GALETTA D. U., *Principio di proporzionalità (dir. amm.)*, in *Enc. Giur. Traccani*, 2012.
- GALLO F., (voce) *Discrezionalità*, in *Enc. Giur. Agg.*, II, Milano, 1999.
- GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente : prospettive di riforma* , in *Dir. prat. trib.*, 1/1989, 66.
- GALLO F., *Come riorganizzare l'amministrazione per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti*, in *Rass. trib.*, 1995, 885.
- GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir e prat. trib.*, 3/2011, I, 467.
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 4/1992, 655.
- GALLO F., *Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano*, in *Dir. prat.trib.*, 1991, 257.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, 25.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 425.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.
- GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione nel pensiero della Corte, la sezione tributaria della Corte di Cassazione nel sistema della giustizia tributaria; bilancio e prospettive ad un anno dalla istituzione. Motivazione e prova nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088.
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.
- GALLO F., *Polizia tributaria*, in *Nss. Dig. It.*, V, App., 1984, 1087.
- GALLO F., *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1761.
- GALLO F., *Relazione al Convegno: La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Sanremo 2011, 3 e 4 giugno, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2011, 467.
- GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione* , in *Rass. trib.*, 2/2001, p.324.
- GALLO F., *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, II .

- GALLO S., *La rilevanza ai fini fiscali degli elementi acquisiti in sede penale*, in *Boll. trib.*, 14/2009, 1077.
- GAMBARO A., *Abuso del diritto*, II, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991.
- GAMBOGI G., *L'inutilizzabilità delle prove nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, n. 22, 2003, 1817.
- GARBARINO C.–TURNIA A., *Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum OCSE*, in *Fiscal. e comm. intenaz.*, 2011, 32.
- GARBARINO C., *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990.
- GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005.
- GARCEA A., *Il legittimo risparmio di imposta*, Padova, 2000.
- GARDINI G., *L'imparzialità amministrativa tra indirizzo e gestione*, Milano, 2003.
- GASPARRI P., *Studi sugli atti giuridici complessi*, Pisa, 1939.
- GHETTI G., *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971.
- GIANNINI A. D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI M. S., (voce) *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, 157.
- GIANNINI M. S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1988.
- GIANNINI M. S., *Diritto amministrativo*, vol. II, 3° ed., Milano, 1993.
- GIANNINI M. S., *Documentazione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XIII, 1964, 607.
- GIANNINI M. S., *Il potere discrezionale della Pubblica amministrazione*, Milano, 1939, 236.
- GIANNINI M. S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.
- GIANNINI M. S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950.
- GINANNISCHI S., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori: la norma è irretroattiva, l'atto di accertamento è valido, ma gli elementi acquisiti sono inutilizzabili?*, in *Riv. giur. trib.*, n. I, 2012, 43.
- GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in AA.VV., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar–F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005.
- GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, 134.

- 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, II, 342.
- GIOVANARDI A., *Sulla natura delle presunzioni contenute nel redditometro*, in *Rass. trib.*, 1997, I, 467.
- GIOVANNINI A., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 1/2012, 135.
- GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, n. 2/2011, 271.
- GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2013.
- GIRELLI G., *Gli studi di settore quale strumento «multifunzionale» tra dichiarazione, accertamento e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 721.
- GIUFFRIDA A., *Il «diritto» ad una buona amministrazione pubblica e profili di giustiziabilità*, Torino, 2012.
- GLENDI C., (voce) *Termine (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992.
- GLENDI C., *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.*, 1986, 771.
- GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Agg.*, VIII, Roma, 2000, 4.
- GLENDI C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. trib.*, 44/2009.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- GLENDI C., *L'evoluzione della giurisprudenza di vertice sulla rilevanza dell'avviso di ricevimento della c.d. raccomandata informativa ex art. 140 c.p.c.*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 744.
- GLENDI C., *Notifica degli atti «impoesattivi» e tutela cautelare ad essi correlata*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi e V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, 3.
- GLENDI C., *Processo tributario*, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 2004.
- GRASSOTTI A., *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, 138.
- GRECO G., *Il potere amministrativo nella (più recente) giurisprudenza del Giudice comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2009.
- GREGGI M.—BURANI I., *La Cedu e il principio del giusto procedimento*, in *AA.Vv., I principi europei del diritto tributario*, A. Di Pietro—T. Tassani (a cura di), Milano, 2013.

- GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 412.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritti tributario europeo: la prova testimoniale, nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 1/2007, 228.
- GRIZIOTTI B., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, 163.
- GRIZIOTTI B., *Vecchi e nuovi indirizzi nella scienza delle finanze*, in *Saggi sul rinnovamento degli studi della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, 200.
- GUARINO G., *Atti e poteri amministrativi*, Milano, 1994.
- GUASTINI R., *Legalità (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IX, Torino, 1994, 92.
- GUIDARA A., *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 8-9/2012, 659.
- GUIDARA A., *Sull'impugnabilità dell'iscrizione a ruolo non preceduta da avviso bonario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 7/2010, 641.
- INGRAO G.-LUPI R., *Ancora sull'utilizzo dei prelevamenti negli accertamenti bancari*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 11/2005, 1444.
- INGRAO G., *Dalle teorie moniste e dualiste all'integrazione dei valori nei rapporti tra diritto interno e comunitario alla luce del Trattato di Lisbona*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, 213.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008.
- INGROSSO M., *Considerazioni in tema di contraddittorio nella procedura di classamento degli immobili*, in *Rass. trib.*, 2/2011, 507.
- INGROSSO M., *Il ruolo del giurista nella elaborazione di un'legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* n. 11/2012, 1013.
- JULIENNE F., *La Convention européenne des droits de l'homme et le contentieux fiscal: étude à l'exemple du droit français*, in *Rev. Trim. dr. homme*, 2006, 1109.
- LA ROSA S., (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.
- LA ROSA S., (voce) *Accertamento tributario*, in *Dig. Comm.*, Torino, 1987, I.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 20/1986, 1544.

- LA ROSA S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1119.
- LA ROSA S., *L'alternatività dei metodi di accertamento alla luce delle recenti innovazioni normative*, in *Riv. dir. trib.*, III, 1995, 247.
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.
- LA ROSA S., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007.
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 791.
- LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 1096.
- LA ROSA S., *Considerazioni sulla proposta di una agenzia per l'accertamento e sull'efficienza dell'amministrazione finanziaria*, in *12/Rass. trib.*, 1995, 2019.
- LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 785.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 10/2008, 803.
- LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, 763.
- LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 523.
- LA ROSA S., *L'interpello obbligatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8/2011, I, 711.
- LA ROSA S., *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995.
- LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 219.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012.
- LA ROSA S., *Riparto delle competenze e «concentrazione» degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 577.
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 581.
- LA ROSA S., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 4/2002, II, 292.
- LA SCALA E. A., *Principi del «giusto processo» tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a Corte Europea Dir. Uomo, Grande Camera, 23 novembre 2006), in *Riv. dir. trib.*, 4/2007, 35.

- LAVAGNA, C. *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 1982.
- LENOTTI M., «Co-operative compliance» nella delega fiscale e nel Progetto Pilota dell'Agenzia delle Entrate, in *Corr. trib.*, n. 21/ 2014, 1627.
- LEVI F., *L'attività conoscitiva della Pubblica Amministrazione*, Torino, 1967.
- LEVI S., *Legittimità (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, XXIV, Milano, 1974, 124.
- LICCARDO G., *Attività investigativa e funzione accertativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 641.
- LIGUGNANA G., *Principio di proporzionalità e integrazione tra ordinamenti. Il caso inglese e italiano*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, n. 2/2011, 447.
- LOGOZZO M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e «nuova» codificazione*, in *Boll. trib.*, n. 15-16 / 2003, 1125.
- LOMBARDI S., *Brevi riflessioni sulla discrezionalità e sulle figure sintomatiche di eccesso di potere nella attuale dinamica impositiva*, in *Boll. trib.*, 2007, 413.
- LOMBARDO G., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 4/1997, 939.
- LOVISOLO A., *Condizioni e limiti di applicabilità della presunzione di imponibilità alle operazioni bancarie desunte da rapporti formalmente intestati a soggetti terzi rispetto al contribuente accertato*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 761.
- LOVISOLO A., *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, f 1, 73.
- LUCARIELLO C., *Sulla difesa del contribuente in tema di avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in *Il fisco*, n. 37, 1/2007, 5479.
- LUCIANI F., *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010.
- LUCIANI F., *Il vizio formale nella teoria dell'invalidità amministrativa*, Torino, 2003.
- LUCIANI F., *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità amministrativa*, V. Cerulli Irelli e De Lucia (a cura di), Torino, 2009.
- LUNELLI R., *Il nuovo redditometro. Luci ed ombre del nuovo strumento di accertamento sintetico per le persone fisiche*, in *New tepe*, 2013, 8.

- LUNELLI R., *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*, in *GT, Riv. giur. trib.*, 2009, 488.
- LUPI R.—STEVANATO D., *Lease back infragruppo e «paradosso di elusività senza vantaggio fiscale»*, in *Corr. trib.*, 24/2009, 1923.
- LUPI R.—STEVANATO D., *Tecniche interpretative e pretesa immanenza di una norma generale antielusiva*, in *Corr. trib.*, 6/2009, 403 .
- LUPI R., *Decisioni a sorpresa e difficoltà di prevedere l'atteggiamento del giudice sul rigore della prova*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, 160.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000.
- LUPI R., *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 838.
- LUPI R., *I controlli fiscali in Italia: prime considerazioni sui dati ufficiali*, in *Rass. trib.*, 2/1996, 131.
- LUPI R., *La doppia presunzione è vietata . . . solo quando non è convincente!*, in *Rass. trib.*, 1994, 1618.
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001.
- LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.
- LUPI R., *Motivazione prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1987, I, 274.
- LUPI R., *Prime considerazioni sul nuovo regime di concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, 793.
- LUPI R., *Quali controlli fiscali al di fuori del territorio statale?*, in *Corr. trib.*, 2009, 3596.
- LUPI R., *Violazioni dell'indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 646 (nota a Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209).
- LUPI R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2/2002, 641.
- LUPONE V., *Nuovo rapporto Pubblica Amministrazione cittadino*, Napoli, 1991.
- MAFFEZZONI F., *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrate*, Napoli, 1965.
- MAFFEZZONI M., *Segreto bancario e indagine fiscale*, in *Boll. trib.*, 1983, 105.
- MAGISTRO L., *La disciplina dei questionari*, in *Corr. trib.*, n. 10/1995, 8.

- MAGISTRO L., *La programmazione dell'attività di controllo*, in *Corr. trib.*, 2001, 814.
- MAGNANI C., *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in AA.VV., *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996.
- MAGNANI C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.
- MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Gt-Riv. giur. trib.*, 9/2006, (commento a Corte Cass., s.u., sentenza 16 giugno 2006, n. 13916).
- MALHERBE J., *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, A. Di Pietro (a cura di), Padova, 2008.
- MANZON E., *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1094.
- MANZONI I.-VANZ G., *Il diritto tributario*, Torino, 2007.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993.
- MARCHESELLI A.-BODRITO A., *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2007, 726.
- MARCHESELLI A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 743.
- MARCHESELLI A., «*Lista Falciani*»: *le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. trib.*, 47/2011, 3910.
- MARCHESELLI A., *Abuso del diritto, libertà economiche e garanzie procedurali: un episodio da rivedere*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, 225.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti bancari e oneri di allegazione: apertura della Cassazione sulla deduzione dei costi*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, 132.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari del contribuente*, Milano, 2010.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2011.
- MARCHESELLI A., *Circolazione dei materiali dal processo penale al tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2009, 83.

- MARCHESELLI A., *Contraddittorio e accertamenti bancari. I principi costituzionali e comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, 1201.
- MARCHESELLI A., *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, n. 5/ 2011, 376.
- MARCHESELLI A., *Dati bancari e lotta all'evasione: uno strumento efficace da usare ragionevolmente*, in *Corr. trib.*, 14/2012, 1038.
- MARCHESELLI A., *Difesa del contribuente dagli accertamenti su conti bancari di terzi*, in *Corr. trib.*, 35/2010, 2869.
- MARCHESELLI A., *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, in *Corr. trib.*, 45/2010, 3781.
- MARCHESELLI A., *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 31/2012, 2379.
- MARCHESELLI A., *Il Consiglio di Stato «limita» le garanzie formali negli accessi agli studi professionali*, in *Corr. trib.*, 7/2009, 533 (nota a Consiglio di Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045).
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 3/2009, 203.
- MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793.
- MARCHESELLI A., *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, 2315.
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *AA.Vv., Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012.
- MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *G–T Riv. giur. trib.*, 2007, 389.
- MARCHESELLI A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corr. trib.*, 46/2009 (nota a Corte di Cassazione sentenza n. 21974, 16 ottobre 2009), 3757.
- MARCHESELLI A., *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. part. trib.*, n. 1/2011, I, 20.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008.

- MARCHESELLI A., *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in 4/*Corr. trib.*, 2010, 251.
- MARCHESELLI A., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2011, 534.
- MARCHESELLI A., *Partecipazione del professionista alle operazioni di verifica e principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. trib.*, n. 10/2008, 882.
- MARCHESELLI A., *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, 1048 (nota a Cassazione, sez. V, 28 luglio 2006, n. 17229).
- MARCHESELLI A., *Prelevamenti bancari non contabilizzabili e presunzione tributaria di ricavi: un'occasione perduta*, in *Giur. cost.*, 2005, 4005.
- MARCHESELLI A., *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, 389.
- MARCHESELLI A., *Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza estera un «assist» ai giudici tributari italiani*, in *Corr. trib.*, n. 1/2014, 14.
- MARCHESELLI A., *Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 41/2009, 3343.
- MARCHESSOU P., *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in *AA.Vv., Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.
- MARELLO E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n.1/2001, 399.
- MARELLO E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 3/2011, 280.
- MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. trib.*, 44/2009, 3600.
- MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, n.2/2010, 433.
- MARINO M. R.–ZIZZA R., (2012), *Personal Income Tax Evasion in Italy: An Estimate by Taxpayer Type*, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar Publishing, 33.
- MARONGIU G.–MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2010.
- MARONGIU G. *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988.

- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- MARONGIU G., *Abuso del diritto o abuso del potere?*, in *Corr. trib.*, 13/2009, 1076. MARONGIU G., *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, n. 6, 1077.
- MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 6/2011, 477.
- MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 21/2011, 1719.
- MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della «Carta dei diritti del contribuente»*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 584.
- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 4/2012, 613.
- MARONGIU G., *I responsabili dei procedimenti e la vittoria dello Statuto*, in *Dir. prat. trib.*, 5/2011, 891.
- MARONGIU G., *Il sorteggio fiscale e le amnesie del legislatore*, in *Dir. prat. trib.*, Parte I, 1977.
- MARONGIU G., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali «tutela» il contribuente*, in *Corr. trib.*, n. 37/2010, 3051.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010.
- MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 165.
- MARONGIU G., *Riflessioni, soprattutto costituzionali, a margine del nuovo accertamento sintetico e redditometrico*, in *New tepla*, 2013, 37.
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente*, in *Diz. dir. pubbl.*, S. Cassese (a cura di), Milano, 2006.
- MARTELLA M., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove netta fase istruttoria del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11, 2002, 1161.
- MARTIS M., *L'accertamento «anticipato» fra nullità e annullabilità*, in *Rass. trib.*, 3/2011, 741.
- MARZUOLI C., *Potere amministrativo e valutazioni tecniche*, Milano, 1985.
- MASSERA A., *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. amm.*, 4/2005, 707.
- MASTROIACOVO V., *Spunti sui rapporti tra autorizzazione dell'autorità giudiziaria e acquisizione di prove*, in *Rass. trib.*, n. 6, 1998, 1683.

- MASTROIACOVO V., *Una recente pronuncia della Corte europea dei Diritti dell'uomo in materia di imposte sulle successioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 275.
- MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi–A. Fedele (a cura di), Milano, 2005, 93.
- MATTARELLA B. G., (voce) *Provvedimento amministrativo*, in *Diz. dir. publ.*, S. Cassese (diretto da), Milano, 2006, 4731.
- MAURO M., *I riflessi dell'art. 21–octies dalla l. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, 1621.
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.
- MAZZARELLA F., *Analisi del giudizio civile di Cassazione*, Padova 1983, 59.
- MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 394.
- MELIS G., *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria*, destinato al volume «*Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo e giusto processo tributario*», collana di «*Diritto tributario Italiano ed Europeo*», Torino, 2013.
- 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. intenaz.*, 2008, 207.
- MELONCELLI A., *Affidamento e Buona fede nel rapporto tributario*, AA.Vv., *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi–A. Fedele (a cura di), Milano, 2005.
- MELONCELLI A., *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 779.
- MESSINEO F., *Annullabilità e annullamento*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1958, 469.
- MICCINESI M., *L'accertamento con adesione e conciliazione giudiziaria*, in AA.Vv., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999.
- MICELI R., *Il contraddittorio pre–contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095.
- MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 371.

- MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.
- MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi e A. Fedele (a cura di), Milano, 2005.
- MICELI R., *La motivazione per relationem*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi e A. Fedele (a cura di), Milano, 2005.
- MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi–A. Fedele (a cura di), Milano, 2005.
- MICELI R., *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 782.
- MICHELI G. A., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, 620.
- MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974.
- MICHELI G. A., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968.
- MICHELI G. A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264.
- MICHELI G. A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, 3.
- MIELE G., *Potere, diritto soggettivo e interesse*, Milano, 1987.
- MISCALI M., *Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 9/2012, 759.
- MODUGNO F., (voce) *Validità — teoria generale*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993.
- MONDINI A., *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 884.
- MONDINI A., *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità, crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2007, II, 52.
- MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in T. Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, 98.
- MONFREDA N., *L'illegittimità dell'autorizzazione all'accesso domiciliare ai fini fiscali in mancanza di «gravi indizi», alla luce della sentenza della Corte di Cassazione del 20 marzo 2009, n. 6836*, in *fiscalitax*, 5/2009.
- 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.*, 2/2010, 35.
- MONTI A., *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2008, 395.
- MONTI A., *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità»*, in *Fiscalità internaz.*, 2/2010, 149.
- MORBIDELLI G., *Invalidità e irregolarità*, in *Annuario 2002*, Associazione italiana dei Professori di Diritto Amministrativo (AIPDA), Milano, 2003.
- MORRONE S., *Annullabilità del provvedimento*, in *La nuova disciplina dell'azione amministrativa*, R. Tomei (a cura di), Padova, 2005.
- MOSCATELLI M. T., *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, I, 159.
- MOSCATELLI M. T., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 5/1997, 1107.
- 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 *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi-A. Fedele (a cura di), Milano, 2005.
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1911.
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 48.
- MOSCHETTI F., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per «l'ordinamento giuridico in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2010, 427.
- MOSCHETTI F., *I processi verbali tributari: atti di certezza pubblica o dichiarazioni di giudizio?*, in *Rass. trib.*, 1979, I, 65.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, L. Perrone e C. Berliri (a cura di), Napoli, 2006, 88.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 372.

- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva (Profili generali)*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, Vol. I. I Tomo, 225.
- MOSCHETTI F., *Le possibilità di accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Il fisco*, 22/1995, 533I.
- MOSCHETTI F., *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, relazione al Convegno internazionale su «L'accertamento tributario nella Comunità europea», tenutosi presso l'Università di Bologna il 17-18 settembre 1993.
- MOSCHETTI F., *Profili generali*, in *La capacità contributiva*, F. MOSCHETTI (a cura di), Padova, 1993.
- MULEO S.–DEL FEDERICO L.–BASILAVECCHIA M., *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2009, 381.
- MULEO S., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535.
- MULEO S., «Dati», «dabili» e «acquisibili» nelle indagini bancarie fra prova e indizi, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 605.
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.
- MULEO S., *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., S. La Rosa (a cura di) *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007.
- MULEO S., *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti-crisi*, in *Corr. trib.*, n. 13/2009, 1080.
- MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione [FB01?]nanziarica*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 3/2012, 685.
- MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 4/2012, 1007.
- MULEO S., *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 10/2009, 742.
- MULEO S., *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, IV, 198.
- MULEO S., *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al t.a.r. gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. trib.*, 2009, 1914.

- MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2/1999, 506.
- MUSCARÀ S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 83.
- MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.
- NANULA G., *La competenza del Garante del contribuente*, in *Il fisco*, II/2003, 4823.
- NANULA G., *Le ragioni giustificative della verifica fiscale*, in *Il fisco*, 37/2003, 5735.
- NANULA G., *Verifiche fiscali. I problemi del limite posto dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il fisco*, 2003, 6050.
- NICCOLINI F., *Considerazioni in merito alla motivazione in funzione della natura giuridica dell'atto di accertamento a seguito di una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 837.
- NICCOLINI F., *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 816.
- NICCOLINI F., *Studi di settore e motivazione dell'atto di accertamento*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. Boria (a cura di), Milano, 2010, 129.
- NICOSIA F. M., *Potere ed eccesso di potere nell'attività amministrativa «non discrezionale»*, Napoli, 1991.
- NICÒTINA L., *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una «premesa/promessa» che non può essere tradita*, in *Riv. trib. dir. trib.*, n. 2/2014, 415.
- NIEDDU F.—LUPI R., *Movimentazioni bancarie senza contraddittorio amministrativo: dalla prova legale alla prova libera*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, n. 7–8, 905.
- NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, ed. III, Bologna, 115.
- NIGRO M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, I, 5.
- NIGRO M., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. dir. proc.*, 1980.

- NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966.
- NOCERA C., *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, in *Studi di settore e tutela del contribuente*, P. Boria (a cura di), Milano, 2010, 237.
- NUSSI M., *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di rimborsi da errata dichiarazione dei redditi*, in *Rass. trib.*, 1/1998, 204.
- NUSSI M., *L'attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell'atto impositivo (nuovi paradossi nell'accertamento del reddito di società di persone)*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2011, 1053.
- NUZZOLO A., *Gli accessi nella prassi amministrativa*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar-F. Tundo, Piacenza, 2005.
- NUZZOLO A., *Limiti e vizi dell'accesso nell'attività di verifica fiscale tra Statuto del contribuente e nuove tecnologie*, in *Il fisco*, 6/2006, 810.
- OCCHIENA M., *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2002.
- PACE A., *Problematiche delle libertà costituzionali. Parte speciale*, Milano, 1992.
- PALEOLOGO G., (a cura di), *La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale*, 2005, Milano.
- PEDONE A., *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, 1979, Bologna, 102.
- PENNESI M., «Cooperative Tax Compliance»: il Fisco cerca la collaborazione dei grandi contribuenti, in *Corr. trib.*, n. 29/2013, 2335.
- PERONACE M., *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in *Boll. trib.*, n. 12, 2006, 1058.
- PERRONE CAPANO R., *Imposizione ed inflazione. Tributi nominali, garanzie del sistema, tributi reali*, Napoli, 1979.
- PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 3/2001, 675.
- PERRONE L., *Discrezionalità e norme interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, 105.

- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, I, 563.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di Gianni Marongiu, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012,.
- PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, relazione tenuta al Convegno «*Le ragioni del diritto tributario in Europa, giornate di studi per Furio Bodello*», Bologna, 26–27 settembre 2003, in *Riv. dir. trib.*, n. II/ 2004, p. II73.
- PERRONE L., *Le indagini bancarie: contributo allo studio delle presunzioni nel diritto tributario*, Bari, 2009.
- PERRONE L., *Redditometro verso accertamenti di massa*, in *Rass. trib.*, n.4/ 2011, 877.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, I, 43.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010.
- PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. Berliri e L. Perrone (a cura di), Napoli, 2006, 433.
- PERRUCCI U., *Utilizzabilità in Italia delle notizie contenute nella cosiddetta «Lista Falciani»*, in *Boll. trib.*, 8/2011, 594.
- PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità quale limite alla definizione consensuale del rapporto d'imposta*, in *Riv. dir. trib. Intern.*, 3/2012, 181.
- PETRILLO G., *L'osservanza del principio di proporzionalità ue nell'individuazione di criteri presuntivi «ragionevoli»*, in *Riv. trim. di dir. trib.*, n. 2/2013, 373.
- PEZZUTO G.–SCREPANTI S., *La verifica fiscale*, Milano, 2002.
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul «procedimento tributario» dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, I, 44.
- PIANTAVIGNA P., *Resistenze nazionali all'indefettibilità del contraddittorio endo-procedimentale*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 3/2010, II, 53.
- PICCARDO A., *Per l'accertamento fondato su dati bancari è necessario il contraddittorio tra contribuente e Fisco*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 18.
- PIERRO M., *Abuso del diritto: profili procedimentali*, in *Giust. trib.*, 2009, 410.

- PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 965.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.
- 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. Bodrito–A. Contrino A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, 352.
- PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 115.
- PINOTTI C., *Gli aiuti di stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Padova, 2000, 181.
- PIRAS A., *Invalidità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1972, 599.
- PISTOLESI F., *Gli accertamenti parziali in materia di imposte dirette: prime considerazioni alla luce delle recenti riforme*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 779.
- PISTOLESI F., *La invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2012, 1131.
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.
- PISTONE P., *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, G. Maisto (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, in *Quaderni della Rivista di Diritto tributario* n. 4, 2009.
- PISTONE P., *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 77.
- PIZZORUSSO A., *Lezioni di diritto costituzionale*, Roma, 1984.
- PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.
- POLITO C., *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle «liste»*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, 2011, 21.
- PONTE D., *Invalidità del provvedimento e riparto di giurisdizione alla luce della legge n. 15/2005*, Milano, 2006.
- PORCARO G., *L'utilizzo ai fini tributari degli elementi probatori raccolti in violazione dei poteri istruttori*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005, 655.

- PORCARO G., *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, III.
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.
- PUBUSA A., *L'attività amministrativa in trasformazione*, Torino, 1993.
- PUGLIESE F. P., *Il procedimento amministrativo tra autorità e contrattazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1971.
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- PUOTI G.–SELICATO P., *Concordato tributario*, in *Enc. Giur. Treccani.*, Roma, agg. 2001, vol. VII, 6–8.
- PUOTI G., *Istruzione e prova nel procedimento di imposizione*, Roma, 1979.
- PUOTI G., *La cooperazione internazionale in materia fiscale. Situazione e prospettive negli Stati membri dell'Unione Europea*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2010, 199.
- QUATTROCCHI A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2006, 253.
- QUATTROCCHI A., *Accessi tributari e nei locali destinati all'esercizio della professione: il problema del segreto professionale*, in *Il fisco*, 1988, 5650.
- RAGAZZO M., *Autotutela amministrativa*, Milano, 2006.
- RAGGI N., *Avviso bonario: impugnare o non impugnare?*, in *Corr. trib.*, 28/2012, 2152.
- RAGGI N., *La Cassazione fa marcia indietro sull'obbligo dell'avviso bonario?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 5/2012, 425.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, n.3/2011, 761.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, 580.
- 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 dei contribuenti. Studi in onore di Gianni Marongiu*, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012, 339.
- RANDAZZO F., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1741.

- RANDAZZO F., *L'accertamento con adesione dei redditi prodotti in forma associata*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1161.
- REDI M., *Vizi istruttori e invalidità dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6, 1997, II, 476.
- REGAZZONI D., *Il principio di buona fede nel diritto tributario*, in *Il fisco*, 42/1994, 10015.
- RENDA A., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010, 95.
- RENDA A., *L'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato*, in *Giust. trib.*, 2007, 237.
- RICCI S., *La «buona amministrazione»: ordinamento comunitario e nazionale*, Torino, 2005.
- RINALDI R., *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitivo di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997*, in *Rass. trib.*, 2009, 620.
- ROHERSSEN G., *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, 1987, 47.
- ROMANO A., *Giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativistica dopo la legge n. 205 del 200 (epitaffio per un sistema)*, in *Dir. proc. amm.*, 2001.
- ROMANO A., *I soggetti e le situazioni giuridiche soggettive nel diritto amministrativo*, in *AA.VV., Diritto amministrativo*, Bologna, 1993.
- ROMANO TASSONE A., (voce) *Situazioni giuridiche soggettive (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, vol. II, Milano, 1998.
- ROMANO TASSONE A., *Contributo allo studio dell'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1992.
- ROSSI E., *Difesa degli accertamenti bancari*, in *Il fisco*, n. 16/2014.
- RUCHEKMAN S.-SHAPIRO S., *Exchange of Information*, in *Intertax*, 2002, 30, 408.
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1/1999, 68.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.
- RUSSO P., *Equità e rapporti tra contribuente e Fisco in Italia*, in *Il fisco*, 1994, 5383.

- RUSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2004, 11.
- RUSO P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749.
- RUSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 1-bis, 2003, 330.
- RUSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2011, 1077.
- RUSO P., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (a cura di), Padova, 1994.
- RUSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.
- RUSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.
- RUSO P., *Questioni vecchie e nuove in tema di operatività del segreto bancario*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 81.
- S. CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992.
- S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2010.
- SACCHETTO C., *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in *Enc. dir. Annali*, I, Milano, 2007.
- SACCHETTO C., *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2001, 13.
- SACCHETTO C., *Il garante del contribuente: prime esperienze in Italia e all'estero*, in *Riv. GdF*, 2005, 523.
- SACCHETTO S., *Il segreto bancario. Profili di tutela*, in *Il fisco*, 1994, 8286.
- SACCHETTO S., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali, parte II*, in *Boll. trib.*, 8, 1990, 563.
- SALA G., *Imparzialità dell'amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 2/1984.
- SALA G., *Potere amministrativo e principi dell'ordinamento*, Milano, 1993.
- SALVATI A., *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 3/2013, 472.

- SALVIA F., *Attività amministrativa e discrezionalità tecnica*, in *Dir. proc. amm.*, 1992.
- SALVIA F., *La buona amministrazione e i suoi miti*, in *Dir. e società*, 2004, 551.
- SALVINI L., *Accesso e ispezioni negli studi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 28.
- SALVINI L., *Il garante del contribuente*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei dritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.
- SALVINI L., *La «nuova» partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 1/2000, 13.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 44/2009, 3574.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990.
- SALVINI L., *La richiesta di chiarimenti nella cosiddetta Visentini ter*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 356.
- SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA.Vv., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, G. Marongiu (a cura di), Torino, 2004.
- SAMMARTINO S., *La rilevanza fiscale delle operazioni di prelevamento*, in AA.Vv. *Diritto tributario e Corte Costituzionale* L. Perrone (a cura di), Napoli, 2006.
- SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in AA.Vv., *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997, 1088.
- SANDULLI A. M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940.
- SANDULLI A. M., *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, S. Casese (a cura di), Milano, 2003.
- SANDULLI A. M., *La proporzionalità e la giurisprudenza dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.
- SANDULLI A. M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984.
- SANDULLI A., *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1995, 329.
- SANDULLI A., *La riforma della legge sul procedimento tra novità vere e apparenti*, in www.federalismi.it, 2005.

- SANDULLI M. A., *Riforma della L. 241/1990 e processo amministrativo*, Milano, 2006.
- SANTACROCE B.–FRUSCIONE L., *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco–impresa*, in *Il fisco* n. 20/2014, 1957.
- SANTACROCE B. NUOVO, *redditometro: impatto, sulle abitudini dei contribuenti e possibili difese*, in *Corr trib.*, 45/2011, 3737.
- SANTAMARIA B., (VOCE) *Processo verbale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991.
- SANTAMARIA B., *Accessi, ispezioni e verifiche*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1999, vol. I, 2.
- SANTAMARIA B., *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2011.
- SANTAMARIA B., *Il processo verbale di constatazione. Problematiche della sua funzione multi–ruolo*, in *Il fisco*, 1990, 7474.
- SANTAMARIA B., *La frode fiscale*, Milano, 2011.
- SANTAMARIA B., *L'accertamento tributario tra nozione statica e concezione dinamica*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 135.
- SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008.
- SANTAMARIA M., *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009.
- SANTINI F., *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea* (nota a Trib. I grado Ce, 30 gennaio 2002, n. 54/99), in *Giur. it.*, 2002, 1792.
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 2/2005, 453.
- SATTA F., (VOCE) *Atto amministrativo I*, *Dir. amm.*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. IV, Roma, 1988.
- SATTA F., *Imparzialità della pubblica amministrazione*, in *Enc. Giur.*, XV, Roma, 1989.
- SATTA F., *Principio di legalità e Pubblica amministrazione nello Stato democratico*, Padova, 1967.
- SCACCIA G., *Il principio di proporzionalità*, in AA.Vv., *L'ordinamento comunitario. L'esercizio delle competenze*, S. Mangiameli (a cura di), Milano, 2006.
- SCHIAVOLIN R., (VOCE) *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1995.
- SCHIAVOLIN R., (VOCE) *Segreto bancario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1992.

- SCHIAVOLIN R., *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, n. 1-2, 36.
- SCHIAVOLIN R., *I poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 915.
- SCHIAVOLIN R., *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1991, II, 34.
- SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, 535.
- SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994.
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 193.
- SCHIAVOLIN R., *Segreto bancario*, in *Riv. dir. trib.*, 10/1993, I, 1129.
- SCHIAVOLIN R., *Segreto bancario*, in *Dig. Disc. Priv.-sez. comm.*, Torino, 1996.
- SCHON W., *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Comm. Market Law Review*, 1999, vol. 36, 911.
- SCOCA F. G., (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino 2011.
- SCOCA F. G., (voce) *Attività amministrativa*, in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002.
- SCOCA F. G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge generale sul procedimento*, in *Le trasformazioni del diritto amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M S. Giannini, S. Amorosino* (a cura di), Milano, 1995, 255.
- SCREPANTI S., *Istituita l'Anagrafe dei rapporti finanziari*, in *Fisco*, n. 34/2006.
- SCREPANTI S., *La Corte di Cassazione interviene sul tema dell'utilizzabilità di elementi probatori irrualmente acquisiti*, in *Il fisco*, n. 4, 2002, 1060.
- SELICATO G., *Gli studi di settore alla luce della L. 30 dicembre 2004, n. 311*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 1177.
- SELICATO P., *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio d informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2004, I, 11.
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 2/2012, 328.

- SERIO A., *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, 237.
- SERRANÒ M. V., *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003.
- SOLER ROCH, *Las medidas fiscales selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado*, in *Quad. Fisc.*, 2006, 148.
- SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche*, Bologna, 2010.
- SPASIANO M. R., *Funzione amministrativa e legalità di risultato*, Torino, 2003.
- STANCATI G., *Il dogma comunitario dell'abuso della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 3/2008, 784.
- STEVANATO D., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 459.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.
- STEVANATO D., *La motivazione degli avvisi di accertamento (Rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 367.
- STEVANATO D., *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi dir. trib.*, n. 6/2009, 614.
- STEVANATO D., *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 87.
- STIZZA P., *Accertamento sintetico ed obbligo del contraddittorio*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi e V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, 365.
- STRIANESE L., *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità (commento a Corte di Giustizia, sentenza 26 gennaio 2012, causa C-588/10)*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2012, 43.
- STRIANESE L., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di indagini bancarie ai fini fiscali*, Napoli, 2009.
- STUFANO S., *Accessi e altre indagini nei confronti di studi professionali*, in *Corr. trib.*, n. II/1195, 21.
- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2011.
- STUFANO S., *Sulla utilizzabilità delle prove illecite o illegittime*, in *Corr. trib.*, 39/2002.

- STUFANO S., *Tassatività della riserva giurisdizionale in materia di accessi domiciliari*, in *Riv. giur. trib.*, n. 2, 1999, 97.
- SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambio di informazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. int.*, n.1/2011, 170.
- SUCCIO R., *Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib. intemaz.*, 2010, 3, 1555.
- SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, A. Fantozzi A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.
- SUSCA A., *L'invalidità del provvedimento amministrativo dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005.
- TABET G., *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. trib.*, n. 44/2011, 3693.
- TABET G., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2010, 95.
- TABET G., *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll trib.*, n. 12, 2006, 1056.
- TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2008, 507.
- TESAURO F., *Processo tributario*, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, Torino, 2000.
- TESAURO F., *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 1946.
- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, n. 2/2013, 309.
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, I/ 2006, II.
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 5/2013, II40.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011.
- TESAURO F., *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2000, I, 73.
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445.
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013.
- TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1999.

- TINELLI G., *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997.
- TINELLI G., *I principi generali dello Statuto*, in *Il fisco*, 2001, 12949.
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010.
- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993.
- TINELLI G., *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. dir. trib.*, I/2012, 27.
- TOMA G. D., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.
- TOMASSINI A., *Controlli fiscali al contribuente: la «chimera» del termine di durata*, in *Corr. trib.*, 34/2011, 1857.
- TOMASSINI A., *Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, in *Giur. trib.*, 2010, 803.
- TOMMASINI R., *Invaldità*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 584.
- TOMMASINI R., *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 870.
- TOSCANO F., *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell'interesse fiscale (Analisi dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale)*, Torino, 2007.
- TOSI L.–BACCIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, 24.
- TOSI L., *Commento all'art. 38 del d.P.R. n. 600/1973*, in F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 233.
- TOSI L., *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 634.
- TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 24.
- TOSI L., *Lo Statuto e la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore di Gianni Marongiu*, A. Bodrito–A. Contrino–A. Marcheselli (a cura di), Torino, 2012.
- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010.
- TREMONTI G., *Imposizione definitiva nel diritto tributario*, Milano, 1977.

- TRIMARCHI BANFI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da M. P. Chiti e G. Greco, Milano, 2007.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede oggettiva*, in AA.Vv., *I principi europei del diritto tributario*, A. Di Pietro e T. Tassani (a cura di), 2013, Padova.
- TRIVELLIN M., *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 559.
- TUNDO F., «Dialogo fisco-contribuente» tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 806.
- TUNDO F., *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dal Pvc*, in *Corr. trib. n. 42/2011*, 3408.
- TUNDO F., *Il processo verbale di constatazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica*, in *Corr. trib.*, 26/2011, 2089.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 36/2013, 2825.
- TUNDO F., *La decadenza del potere impositivo non giustifica l'accertamento «ante tempus»*, in *Corr. trib.*, 13/2014, 987.
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013.
- TUNDO F., *Solo per i «minimi» valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 32/2011, 2569.
- TUNDO F., *Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente?*, in *Corr. trib.*, n. 44/2011, 3709.
- TUNDO F., *Validità dell'avviso di accertamento emesso «ante tempus»: i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, 675.
- TURINA A., *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni*, in *Fiscalità internaz.*, 2010, 155.
- UCKMAR V.—CORASANITI G.—DE CAPITANI DI VIMERCATE P.—CORRADO OLIVA C., *Diritto tributario internazionale, Manuale*, Padova, 2012.
- UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA.Vv., *Diritto tributario internazionale*, V. Uckmar (a cura di) Padova, 2005.
- UCKMAR V., *La polizia tributaria investigativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1950, 201.

- URICCHIO A., *Comunicazioni e notificazioni*, in *Codice del processo tributario*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2007, 263.
- URICCHIO A., *La partecipazione del contribuente alla verifica*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, V. Uckmar e F. Tundo (a cura di), Piacenza, 2005, 593.
- URICCHIO A., *Statuto dei diritti del contribuente*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, II, Torino, 2003, 845.
- VALENTINI S., *Ispezione (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1972.
- VALENTINI S., *Le ispezioni amministrative*, Chieti, 1971.
- VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.
- VANONI E., *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, 488.
- VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Opere Giuridiche*, Milano, 1961.
- VANONI E., *Natura del diritto d'imposizione. Il tributo come emanazione della sovranità o della supremazia dello Stato. La causa del tributo*, in *Ezio Vanoni, Opere giuridiche*, F. Forti e C. Longobardi (a cura di), Milano, 1961, 73.
- VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 12/2012, 1145.
- VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della «spontanea» collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. trib.*, 5/1998, 1387.
- VANZ G., *L'autorizzazione dell'ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive dall'art. 52 del d.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. dir. trib. sc. fin.*, 1994.
- VANZ G., *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 *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi e V. Uckmar (a cura di), Padova, 2011, 573.
- VANZ G., *L'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2005.
- VASCEGA M.–VAN THIEL S., *Assessment of Taxes in Cross-Bor-der Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in *EC Tax review*, 2011, 3, 148.
- VASCEGA M.–VAN THIEL S., *Assessment of Taxes in Cross-Bo-der Situations: The New EU Directive on Administrative Cooperation in the Field of Taxation*, in *Ec Tax review*, 2011, 3, 148.

- VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007.
- VIAZZONI C. M., *Invaldit  degli atti giuridici*, in *Riv. dir. civ.*, 1989, I, 225.
- VIGNERA G., *In difesa dell'unilateralit  del procedimento monitorio*, in *Riv. esec. Forz.*, n. 2, 2008, 497.
- VIGNOLI A. –LUPI R., *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 268.
- VILLAMENA S., *Contributo in tema di proporzionalit  amministrativa*, Milano, 2008.
- VILLATA R.–RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006.
- VILLATA R., *Autorizzazioni amministrative e iniziativa economica privata: profili generali*, Milano, 1974.
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria (nel quadro dei diritti inviolabili di libert  sanciti dalla Costituzione)*, Milano, 2002.
- VIOTTO A., *Legalit  dell'attivit  istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2001, 53.
- VIPIANA P. M., *Introduzione allo studio del principio di ragionevolezza nel diritto pubblico*, Padova, 1993.
- VIPIANA PERPETUA P. M., *Invaldit , annullamento d'ufficio e revoca degli atti amministrativi*, Padova, 2007.
- VIRGA G., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998.
- VIRGA G., *Le modifiche e integrazioni alla legge 241 del 1990*, in www.lexitalia.it 1/2005.
- VIRGA P., *Diritto amministrativo, I principi*, Milano, 2001.
- VIRGA P., *Diritto amministrativo*, Milano, 1995.
- WISSELINK A., *International Exchange of Information between european and other countries*, in *EC Tax Review*, 1997, 2, 108.
- ZAG  S., *Il vizio dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento nella disciplina generale dell'invaldit  degli atti amministrativi tributari: brevi spunti ricostruttivi a margine di due pronunce di merito*, in *Dir. prat. trib.*, 5/2009, 946.
- ZAG  S., *La invaldit  degli atti impositivi*, Milano, 2012.
- ZAG  S., *Profili di criticit  degli accertamenti presuntivi derivanti da indagini bancarie su conti di terzi*, in *Strumenti finanziari e Fiscalit *, n. 3, 2011, 95.

- ZAGREBELSKI G., *La prevista adesione della UE alla CEDU*, in www.europeanrights.eu.
- ZITO A., *Il «diritto ad una buona amministrazione» nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2002, p. 425.
- ZIZZO G., *Forma e sostanza nella disapplicazione delle norme antielusive*, in *Rass. trib.*, 3/2011, 649.
- ZIZZO G., *L'abuso dell'abuso del diritto*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, 465 .
- ZIZZO G., *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in *Elusione ed abuso del diritto tributario*, G. Maisto (a cura di), Milano, 2009, 57.
- ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. trib.*, 44/ 2009, 3565.
- ZIZZO G., *Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola antielusione*, in *Rass. trib.*, 1/2008, 170.

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

1. Mario Cardillo
La potestà tributaria dei Comuni
ISBN 978-88-548-4612-8, formato 17 × 24 cm, 364 pagine, 25 euro
2. Filippo Varazi
La liquidazione ordinaria dell'impresa individuale e delle società nell'imposizione diretta
ISBN 978-88-548-4994-5, formato 17 × 24 cm, 260 pagine, 11 euro
3. Francesco Odoardi
Il processo esecutivo tributario
ISBN 978-88-548-4993-8, formato 17 × 24 cm, 512 pagine, 28 euro
4. Pietro Boria, Paolo Puri
Welfare e previdenza: il benessere dietro l'angolo
ISBN 978-88-548-5461-1, formato 17 × 24 cm, 176 pagine, 16 euro
5. Stefano Dorigo, Pietro Mastellone
La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale
ISBN 978-88-548-6461-0, formato 17 × 24 cm, 316 pagine, 20 euro
6. Anna Rita Ciarcia
La valutazione e l'utilizzo della prova nel processo tributario
ISBN 978-88-548-6469-6, formato 17 × 24 cm, 252 pagine, 15 euro
7. Paolo Puri
Il mandato nell'interesse del fisco
ISBN 978-88-548-6558-7, formato 17 × 24 cm, 180 pagine, 12 euro
8. Loredana Strianese
La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria
ISBN 978-88-548-7611-8, formato 17 × 24 cm, 404 pagine, 20 euro

Finito di stampare nel mese di luglio del 2014
dalla «ERMES. Servizi Editoriali Integrati S.r.l.»
00040 Ariccia (RM) – via Quarto Negroni, 15
per conto della «Aracne editrice S.r.l.» di Roma