



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN
ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**"LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE
ISTRUTTORIA DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO/A: MARTA MASIERO

MATRICOLA N. 1207211

ANNO ACCADEMICO 2021 – 2022

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

The candidate declares that the present work is original and has not already been submitted, totally or in part, for the purposes of attaining an academic degree in other Italian or foreign universities. The candidate also declares that all the materials used during the preparation of the thesis have been explicitly indicated in the text and in the section "Bibliographical references" and that any textual citations can be identified through an explicit reference to the original publication.

Firma dello studente

Marta Masiero

*Alla mia famiglia,
nella sua ampia concezione,
perché non avete mai smesso
di supportarmi e credere in me.*

INDICE

LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO.

INTRODUZIONE.	5
CAPITOLO 1: CONTROLLI FISCALI, DIRITTO DI DIFESA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO.	7
1.1. Controlli fiscali: inquadramento generale.	7
<i>1.1.1. Dalle funzioni amministrative al potere di controllo.</i>	8
1.2. Principi generali che disciplinano i controlli pubblici e tutela dei soggetti sottoposti a verifica.	11
<i>1.2.1. Il principio di legalità.</i>	12
<i>1.2.2. Il principio di buon andamento della pubblica amministrazione.</i>	14
<i>1.2.3. Il principio di imparzialità.</i>	15
<i>1.2.4. Il diritto di difesa.</i>	16
<i>1.2.5. I principi di sussidiarietà e proporzionalità.</i>	18
<i>1.2.6. I principi di buona fede e del legittimo affidamento.</i>	20
<i>1.2.7. Principio del giusto procedimento e principi di pubblicità e trasparenza, principio di certezza del tempo dell'agire amministrativo e principio di efficienza.</i>	21
<i>1.2.8. Principio del contraddittorio.</i>	24
1.3. Diritto di difesa e diritto al contraddittorio nel contesto tributario.	25
<i>1.3.1. Diritto di difesa: origini e componenti fondamentali ai fini di una piena tutela.</i>	25

1.3.2. <i>Il diritto di difesa nel settore fiscale: le ragioni dell'esigenza di tutele specifiche già in sede procedimentale.</i>	28
1.3.3. <i>Tutela del contribuente già nella fase procedimentale: spunti e riflessioni tratte dalla giurisprudenza comunitaria.</i>	30
1.4. Controlli fiscali e tutela del contribuente tra procedimento, processo tributario e principio del contraddittorio.	35

CAPITOLO 2: I DIRITTI E LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LORO APPLICAZIONI.

39

2.1. Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni storici e ragioni a fondamento di tale disciplina.	40
2.2. I principi generali dello Statuto quali attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e rapporto con la Legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo.	42
2.3. La fase istruttoria del procedimento tributario: struttura e tipologie di controlli.	44
2.3.1. <i>Il controllo automatizzato.</i>	46
2.3.2. <i>Il controllo formale.</i>	47
2.3.3. <i>Il controllo sostanziale.</i>	48
2.4. L'applicazione dei principi e delle garanzie sanciti dallo Statuto nella fase istruttoria.	51
2.4.1. <i>Le applicazioni del principio del contraddittorio.</i>	52
2.4.2. <i>Segue: contraddittorio, modelli partecipativi e dubbi sull'applicazione in sede procedimentale.</i>	57
2.4.3. <i>Contraddittorio endoprocedimentale: prospettive e proposte future.</i>	64
2.4.4. <i>Tutela dell'affidamento e della buona fede.</i>	66

2.4.5. Tutele nel caso di accessi, ispezioni e verifiche.	71
2.5. Il Garante del contribuente.	74
2.5.1. Nuove prospettive per una garanzia effettiva.	75
CAPITOLO 3: VIOLAZIONI ISTRUTTORIE, VIZI DEL PROVVEDIMENTO DI ACCERTAMENTO E STRUMENTI CONCRETI DI DIFESA DEL CONTRIBUENTE.	79
3.1. L'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e conseguenze in caso di violazione delle disposizioni.	
3.1.1. <i>Violazione delle modalità di accesso e diritto del contribuente ad essere informato.</i>	81
3.1.2. <i>Violazione dei termini di permanenza dei verificatori.</i>	84
3.1.3. <i>Violazione dei termini per l'emissione dell'avviso di accertamento.</i>	86
3.1.4. <i>Violazione dei termini per l'emissione dell'avviso di accertamento.</i>	87
CONCLUSIONI.	89
BIBLIOGRAFIA.	93
GIURISPRIDENZA.	98

INTRODUZIONE.

L'elaborato qui presentato intende fornire un'analisi circa le garanzie e le tutele di cui dispone il contribuente nella fase istruttoria del procedimento tributario, ovvero nel delicato momento in cui esso è sottoposto a verifica fiscale.

L'analisi vuole partire dall'inquadramento della fattispecie, che si inserisce nel contesto dei controlli amministrativi, peculiari per natura in quanto, i soggetti coinvolti, cioè pubblica amministrazione e contribuente non si trovano in una posizione di parità ma c'è un disequilibrio dovuto dal fatto che il soggetto pubblico, operando nell'interesse della collettività, si trova in una posizione sovraordinata rispetto al privato-contribuente. Nell'espletamento di un potere di controllo svolto in circostanze ove il soggetto sottoposto all'azione verificatrice si trova in una posizione di subordinazione, è opportuno prestare particolare attenzione al tema delle garanzie e delle tutele di cui egli dispone. Si è pertanto ritenuto opportuno approfondire la questione, correlandola alla tematica sul diritto di difesa, inquadrandolo sia dalla prospettiva dell'ordinamento nazionale che sovranazionale, e procedere successivamente a declinarlo all'interno del contesto fiscale tra procedimento e processo tributario.

Tra le peculiarità del diritto tributario vi è il fatto che, in questa sede, l'esigenza di tutela del contribuente, ovvero la possibilità di potersi difendere per far valere le proprie ragioni, sorge già prima dell'avvio del processo, ovvero nella fase istruttoria, momento in cui egli è sottoposto a verifica da parte dell'amministrazione finanziaria che, nell'espletamento dei propri poteri di indagine può effettuare controlli, ispezioni e verifiche presso il contribuente. Tali poteri, piuttosto invasivi della sfera privata del contribuente, data anche la delicatezza del diritto alla riservatezza, sono sottoposti a limitazioni fissate dalla legge, a garanzia del contribuente.

Il documento che, in quest'ambito, assume più rilevanza nella declinazione delle garanzie di cui il contribuente dispone e delle tutele di cui egli può avvalersi è lo Statuto dei diritti del contribuente.

La Legge n. 212 del 27 luglio 2000, meglio nota come Statuto dei diritti del contribuente, fissa i principi generali dell'ordinamento tributario. Lo Statuto dei diritti del contribuente fornisce un quadro specifico di garanzie in capo al contribuente, espressamente stabilite in attuazione della Costituzione, delinea accuratamente le garanzie nonché i limiti a cui l'amministrazione deve attenersi ma, purtroppo, spesso omette di definire le sanzioni che dovrebbero conseguire a violazioni commesse da parte dell'amministrazione finanziaria, a scapito del contribuente.

Dalla consapevolezza di questo problema, l'elaborato intende approfondire tale tematica inserendola nel contesto della fase istruttoria del procedimento tributario, rilevandone le disfunzioni, analizzando gli abusi ricorrenti e proponendo rimedi volti a rendere le garanzie sancite effettive e concrete con l'ausilio di casi e sentenze giurisprudenziali.

Inoltre, sempre con riferimento alle violazioni istruttorie, si intende approfondire la figura del garante del contribuente quale soggetto che si inserisce, già nella fase preprocessuale, per fornire assistenza al contribuente le cui garanzie sono state violate da azioni e comportamenti dell'amministrazione ritenuti illegittimi.

Infine, si intende entrare nel merito delle violazioni istruttorie commesse dall'amministrazione e procedere con l'analisi delle relative conseguenze, i rimedi esistenti per superarle e le azioni da mettere in atto affinché le garanzie e le tutele sancite in favore del contribuente siano di fatto effettive, concrete e non riconducibili a mere parole dettate ma non applicate.

1. CONTROLLI FISCALI, DIRITTO DI DIFESA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO DEL CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA.

1.1. Controlli fiscali: inquadramento generale.

Il sistema tributario italiano si fonda sul meccanismo dell'auto-adempimento dell'obbligazione tributaria, ciò significa che il contribuente è tenuto a determinare in modo autonomo la base imponibile dalla quale ricavare l'imposta da versare all'ente impositore, provvedendo spontaneamente all'adempimento dell'obbligazione.

Mediante la dichiarazione tributaria, il contribuente comunica all'Amministrazione finanziaria fatti fiscalmente rilevanti e qualifica gli elementi in essa contenuti, al fine di determinare l'imposta dovuta e provvedere al versamento¹. L'Amministrazione finanziaria, perciò, viene informata dei fatti economici, rilevanti ai fini fiscali, per mezzo delle specifiche dichiarazioni presentate dal contribuente, il quale compie un'attività di auto-accertamento, essendo a questi rimessa la determinazione dell'*an* e del *quantum* delle imposte, secondo il sistema dell'autoliquidazione dell'imposta, meccanismo di applicazione pressoché generalizzata nell'ordinamento tributario italiano².

Nella redazione della dichiarazione, il contribuente procede altresì alla qualificazione giuridica di detti fatti, con conseguente individuazione degli effetti che essi esplicano sul piano della determinazione della ricchezza e delle imposte dovute. Calcolata l'imposta da versare, il contribuente procede autonomamente alla liquidazione.

In tale contesto si comprende l'esigenza di verificare il contenuto delle dichiarazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale non si intromette nella predisposizione della dichiarazione, lasciando piena autonomia al contribuente, limitandosi esclusivamente a controllare *ex post* il contenuto della dichiarazione presentata, con l'obiettivo di valutare la corretta imputazione e qualificazione degli elementi inseriti autonomamente dal contribuente e verificare che non vi sia stata evasione fiscale.

Difatti, l'Amministrazione finanziaria, ossia l'insieme dei soggetti pubblici che si occupano della determinazione della ricchezza e dei tributi ad essa connessi, detiene altresì il compito di vigilare sull'effettiva e corretta applicazione delle norme tributarie, al fine di perseguire l'interesse fiscale. Tale attività di vigilanza viene svolta sui contribuenti per

¹ Per approfondimenti sul tema della dichiarazione tributaria si rimanda a: Beghin M., *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2020, pag. 215.

² A titolo esemplificativo, per approfondimenti sul meccanismo dell'autoliquidazione si veda: Cerioni F., *Gli atti dell'Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rass. Tributaria*, 2004, n.2, pag. 383.

verificare e valutare la correttezza dei loro comportamenti nelle operazioni con rilevanza fiscale e si esplica mediante l'utilizzo di specifici poteri, che devono necessariamente essere definiti e delineati in modo accurato dalla legge, in quanto idonei ad incidere nella sfera soggettiva di coloro che si trovano sottoposti al controllo.

In questo senso, tra i principali poteri in capo all'Amministrazione finanziaria, quello che in questa sede assume maggiore rilevanza è certamente il potere di controllo. Va da sé che l'esplicazione di un potere di controllo implica una situazione di soggezione alla quale deve corrispondere un adeguato sistema di garanzie volte a tutelare il soggetto sottoposto al controllo. Tale necessità sorge in quanto la sottoposizione ad un potere esterno esercitato da un soggetto che si trova in una posizione sovraordinata rappresenta un potenziale rischio per la tutela dei diritti di coloro si trovano sottoposti a tale potere; perciò, risulta di fondamentale importanza la definizione dei limiti entro cui l'esercizio di tali poteri risulti legittimo.

A tal fine, la legge fissa i principi a cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi e ne determina i poteri mentre, l'Amministrazione pubblica ha discrezionalità nella scelta del potere da utilizzare in ogni singola fattispecie e ne definisce le modalità di utilizzo, compatibilmente con i principi a cui deve sottostare.

La legge, in un certo senso, si interpone tra la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e la tutela dei cittadini-contribuenti, assumendo un ruolo di garanzia nei confronti di questi ultimi. Di conseguenza, i controlli che su di essi vengono svolti devono sottostare a precisi limiti, definiti dalla legge, a cui l'Amministrazione finanziaria è vincolata, al fine di non violare i diritti dei soggetti sottoposti al potere di controllo. Nel caso in cui si verifichi una violazione di tale genere e non vengano pienamente rispettati i diritti enunciati dalla legge, il cittadino-contribuente potrà avvalersi delle tutele di cui dispone, prima tra tutti, l'esercizio del diritto di difesa, per affermare le proprie ragioni già in sede procedimentale e, in caso di necessità, di fronte al giudice competente, che valuterà il caso specifico e renderà effettive le garanzie sancite dalla legge in suo favore.

1.1.1. Dalle funzioni amministrative al potere di controllo.

Quando si parla di controlli fiscali si sta trattando un tema che si inserisce nel più grande contesto dei controlli amministrativi, i quali, a loro volta, si esplicano all'interno di un procedimento amministrativo. Difatti, sono classificabili come controlli amministrativi quelli che operano, in senso ampio, nell'ambito del procedimento di formazione del provvedimento

amministrativo e che rappresentano quei vari processi di verifica di conformità sulla scorta di determinati canoni o criteri prestabiliti, della regolarità di una funzione amministrativa³.

In via di approssimazione, un procedimento è la successione coordinata ed integrata di atti ed operazioni, ciascuna delle quali, di norma, ne presuppone alcuni e nel contempo ne è di altri il presupposto; esso rappresenta una successione di atti ed operazioni rivolte allo scopo di adottare un provvedimento⁴.

Data tale circostanza, è necessario inquadrare le attività svolte dall'Amministrazione nell'ambito di un percorso di attuazione delle regole, di cui i privati sono destinatari, ove i controlli su essi effettuati costituiscono una parte procedurale relevantissima.

In questo contesto, l'organizzazione amministrativa che svolge i controlli, in ottemperanza del dovere di vigilanza, si inserisce quale attore protagonista⁵ mentre, risulta di particolare interesse osservare la posizione di quei soggetti sottoposti a tale attività ispettiva svolta dall'Amministrazione pubblica, la quale opera in una situazione di sovraordinazione.

L'inevitabile disparità di posizione tra i soggetti coinvolti in questa sede richiede di analizzare le origini del potere di controllo in capo all'Amministrazione e bilanciarlo con le esigenze di garanzia previste per i soggetti che si trovano nella circostanza più penalizzante, derivante dalla sottoposizione a tali poteri.

L'esercizio dell'attività di controllo identifica una concreta manifestazione ed applicazione dei poteri amministrativi attribuiti dalla legge all'apparato pubblico ed in particolare, in relazione a ciascuna funzione, la legge individua in modo puntuale i poteri conferiti ad ogni singolo apparato, al fine fornire gli strumenti necessari al perseguimento degli interessi collettivi. In questo senso, le funzioni amministrative corrispondono a quei compiti che la legge individua come propri di un determinato apparato amministrativo, in coerenza con la finalità ad esso affidata. In relazione a ciò, la legge conferisce agli organi amministrativi i poteri necessari per conseguire le proprie finalità e distribuisce la titolarità di questi ultimi ai vari organi che compongono l'apparato. I poteri amministrativi, così assegnati ai diversi apparati, attribuiscono una capacità giuridica speciale di diritto pubblico che si esprime in provvedimenti produttivi di effetti giuridici nella sfera dei destinatari⁶.

³ Così Crosetti A., *Controlli amministrativi*, in Digesto, 1989.

⁴ Così Gandini D. e Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 3 ss.

⁵ Sul tema si rimanda a: De Benedetto M., *Controlli della pubblica amministrazione sui privati: disfunzioni e rimedi*, in Rivista trimestrale di diritto pubblico n. 3/2019.

⁶ Per approfondimenti sul tema relativo alle funzioni ed i poteri amministrativi in generale si rimanda a: Clarich M., *Manuale di diritto amministrativo*, Il Mulino, 2015, pag. 99 ss.

Nell'ambito generale dei procedimenti amministrativi, si colloca in particolare il procedimento (di accertamento) tributario, in quanto l'applicazione dei tributi è indubbiamente funzione del pubblico potere e la finalità dell'imposizione si sostanzia nel perseguimento dell'interesse pubblico alla riscossione del tributo, mentre gli strumenti si concretano nei poteri conferiti all'Amministrazione finanziaria⁷. In questo contesto, in linea generale, si rileva che la legge attribuisce all'Amministrazione pubblica, ossia all'apparato Amministrazione finanziaria, i poteri necessari per il perseguimento delle finalità ad essa affidate, ovvero, per riassumerne brevemente il ruolo, la gestione delle entrate dello Stato. Questi poteri vengono poi distribuiti tra i vari organi che compongono l'apparato (tra cui il Ministero dell'Economia e delle Finanze, l'Agenzia delle Entrate, la Guardia di Finanza, ecc.) i quali, nella piena disponibilità dei poteri loro attribuiti, operano per garantire il corretto esercizio della funzione di cui sono responsabili.

Il potere di controllo rientra tra i poteri istruttori, i quali rappresentano quel plesso di azioni esperibili nell'attività di polizia che è volta alla prevenzione, alla repressione ed alla denuncia delle evasioni e delle violazioni tributarie⁸.

Sul tema dei controlli amministrativi è utile operare alcune basilari distinzioni: a seconda del momento in cui intervengono, essi possono essere preventivi o successivi; in ragione del parametro di controllo utilizzato, si distinguono in controlli di legittimità e di merito; mentre, a seconda della collocazione istituzionale del soggetto titolare della funzione di controllo, troviamo controlli esterni e controlli interni⁹.

L'elaborato qui presentato intende focalizzare l'attenzione sul tema dei controlli fiscali, i quali sono inquadrabili come controlli di tipo esterno, che vengono effettuati da un'amministrazione pubblica, ossia quella finanziaria, nei confronti di soggetti ad essa esterni che compiono attività rilevanti ai fini fiscali. Trattasi di controlli di tipo successivo, in quanto l'amministrazione interviene soltanto dopo che il contribuente abbia posto in essere un'azione o un comportamento con rilevanza fiscale. Infine, si rileva che tali controlli possono fondarsi sia sulla legittimità che sul merito dei fatti compiuti.

Il punto di centrale interesse, su cui si ritiene necessario soffermarsi non è, però, quello della qualificazione circa la tipologia di controllo esercitato ma, piuttosto, il tema della valutazione circa l'ampiezza del perimetro entro cui all'amministrazione è concesso operare.

⁷ Così Gandini D. e Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 3 ss.

⁸ Per un'analisi sul tema della polizia tributaria si veda: Gallo S., *Polizia tributaria*, in *Digesto*, 1995.

⁹ Sull'argomento si rimanda a: De Benedetto M., *Controlli (diritto amministrativo)* in *Diritto on line*, Enciclopedia Treccani, 2017.

I controlli fiscali, come anticipato in precedenza, rappresentano un importante momento della fase di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta, nel quale l'Amministrazione finanziaria è chiamata a verificare l'esatto adempimento degli obblighi e delle obbligazioni facenti capo ai contribuenti. Tale fase assume, inevitabilmente, anche profili di delicatezza ogni qual volta la medesima amministrazione, nell'espletamento della predetta attività di controllo, è necessariamente chiamata ad esercitare poteri istruttori che comprimono le libertà, costituzionalmente protette, dei soggetti nei confronti dei quali il potere è esercitato¹⁰.

In questo rapporto di subordinazione, ove lo Stato tende a perseguire l'interesse pubblico e, a tal fine, detiene poteri ispettivi e di controllo nei confronti dei cittadini, è importante definire e comprendere quali siano i margini entro cui l'amministrazione può operare e quali siano i limiti circa la discrezionalità dell'azione pubblica, ricordando che l'amministrazione, seppur si trovi in una posizione di sovraordinazione nell'esercizio delle proprie funzioni, non può in ogni caso violare i diritti costituzionalmente protetti dei contribuenti.

1.2. Principi generali che disciplinano i controlli pubblici e tutela dei soggetti sottoposti a verifica.

Quando accediamo all'universo dei controlli sui privati, la questione della *ratio* di tale attività si rende particolarmente complessa e delicata, giacché più complesso è il reticolo degli interessi e delle tutele che giustificano tanto le regolazioni settoriali quanto la previsione dei relativi poteri di controllo, che sono poi distribuiti ai diversi livelli di governo.

Nel quadro costituzionale, i controlli si inseriscono come un *corpus* in qualche modo unitario, in quanto, toccando la libertà dei privati, richiedono l'attivazione di un meccanismo garantistico volto a tutelare i soggetti sottoposti al controllo e, conseguentemente, le amministrazioni che li eseguono sono tenute a muoversi entro argini di tipo procedurale, posti per prevenire il possibile esercizio arbitrario del potere di controllo.

La delimitazione del perimetro all'interno del quale l'amministrazione può legittimamente agire è questione di particolare rilevanza e delicatezza, specialmente in ragione del fatto che essa si inserisce all'interno di un quadro normativo piuttosto frammentario. Tale frammentarietà è dovuta dal fatto che le normative e le prescrizioni che gravano sui cittadini sono della più diversa natura (fiscale, previdenziale, sanitaria, edilizia, civile, ...) e, di

¹⁰ Padovani F., *Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche* in *Diritto on line*, Enciclopedia Treccani, 2018.

conseguenza, i controlli sui privati sono normalmente trattati all'interno dei relativi specifici settori¹¹.

Nel tentativo di fornire una panoramica complessiva dei principi generali che governano le amministrazioni pubbliche, si rende necessario ampliare quanto più possibile la prospettiva di analisi, osservando unitamente il plesso dei principi costituzionali, comunitari, legislativi, che si è ormai strettamente intrecciato in virtù dei richiami ai vincoli derivanti dall'ordinamento sovranazionale contenuti sia nell'art. 117, comma 1, Cost., in tema di potestà legislativa statale e regionale, sia nell'art. 1, comma 1, L. n. 241/1990, in tema di attività amministrativa¹². Procederemo ora la trattazione con l'analisi dei principi generali che caratterizzano l'operare delle amministrazioni pubbliche, con particolare riferimento al settore fiscale.

1.2.1. Il principio di legalità.

Per quanto concerne il margine di azione dell'amministrazione pubblica, il principale "vincolo di procedura" che grava su di essa è dettato dal principio di legalità, rinvenibile dal combinato disposto degli artt. 97 Cost.¹³ e 23 Cost.¹⁴, il quale rappresenta uno dei caratteri essenziali dello Stato di diritto, ove si afferma l'idea che ogni attività svolta e rientrante nei pubblici poteri debba trovare fondamento in una legge, quale atto del Parlamento, a sua volta unico organo di diretta espressione della sovranità popolare¹⁵. Di conseguenza, nessuna attività di qualsiasi natura può essere svolta da un'amministrazione pubblica, senza che vi sia una legge che ne attribuisca e definisca poteri e limiti.

Nel diritto tributario, occorre far riferimento alla legalità dell'imposizione e al diritto del contribuente ad essere tassato in base alla legge¹⁶. Il principio oggetto di analisi mira sia a tutelare la libertà e la proprietà dei cittadini a fronte del potere di imporre prestazioni personali e patrimoniali, sia soprattutto a soddisfare l'esigenza che l'imposizione di tali prestazioni venga

¹¹ Sul tema si rimanda a: De Benedetto M., *Controlli della pubblica amministrazione sui privati: disfunzioni e rimedi*, in Rivista trimestrale di diritto pubblico n. 3/2019.

¹² Per approfondimenti sul tema: Clarich M., *Manuale di diritto amministrativo*, Il Mulino, 2015.

¹³ Art. 97 Cost: "(1) Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. (2) I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. (3) Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. [...]".

¹⁴ Art. 23 Cost.: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge."

¹⁵ Per un approfondimento sul tema si rimanda a: Rescigno G. U., *Principi di legalità* in *Diritto on line*, Enciclopedia Treccani, 2016.

¹⁶ Così De Mita E., *Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza «necessitata»*, in *Bollettino Tributario*, 2009.

demandata al Parlamento, quale organo rappresentativo della cittadinanza e titolare della funzione di indirizzo politico¹⁷. Le prestazioni patrimoniali imposte dall'amministrazione sono caratterizzate dal requisito della coattività, in quanto esse vengono stabilite in via obbligatoria da un atto di autorità dell'amministrazione, a carico di un soggetto privato, senza che la sua volontà vi abbia concorso. Proprio per questa ragione è indispensabile che la legge intervenga ai fini del bilanciamento dell'interesse fiscale con le esigenze di tutela del contribuente.

La riserva di legge dettata dall'art. 23 Cost. non esige però che l'istituzione della pretesa patrimoniale avvenga "per legge", ossia che tutti gli elementi della prescrizione trovino determinazione nella legge, bensì prescrive che essa abbia fondamento in una legge, riconoscendo, come criterio minimo, che dev'essere contenuta nella legge quantomeno l'individuazione dell'evento al verificarsi del quale la prestazione si rende dovuta ed i soggetti obbligati ad effettuarla, o nel caso di determinazione quantitativa della prestazione, la legge deve contenere almeno l'indicazione dei criteri direttivi necessari alla determinazione¹⁸.

Passando oltre all'enunciazione del principio, si rileva che la Costituzione fornisce tutele specifiche limitatamente a quelle situazioni in cui l'Amministrazione compie delle azioni intrusive che direttamente si scontrano con i diritti inviolabili del cittadino, quali: la libertà personale degli individui (Art. 13 Cost.)¹⁹, il domicilio (Art. 14 Cost.)²⁰, il diritto alla riservatezza (Art. 15 Cost.)²¹. Come si evince dalla lettura degli articoli menzionati, tali garanzie vengono fissate mediante l'utilizzo di riserve di legge rese specifiche quando l'attività di controllo interferisce con i diritti personali del cittadino, nella prospettiva del bilanciamento tra interesse pubblico ed interesse privato. Per le norme specifiche, poste a tutela dei diritti del contribuente, è necessario far riferimento alla disciplina di settore che analizzeremo nel seguito della trattazione.

¹⁷ Per completezza si rimanda a Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, CEDM, 1999, pag. 128.

¹⁸ In tal senso: Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, CEDM, 1999, pag. 135 ss.; si vedano altresì le pronunce della Corte Costituzionale n. 4/1957, n. 47/1957, n. 36/1959 e n. 48/1961.

¹⁹ Art. 13 cost., commi 1 e 2: "(1) La libertà personale è inviolabile. (2) Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge. [...]"

²⁰ Art. 14 cost: "(1) il domicilio è inviolabile. (2) non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. (3) gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali." in questa disposizione appare in modo lampante come opera la riserva di legge, interponendosi nell'attività ispettiva dell'amministrazione e limitandone l'azione, circoscrivendola ai soli "casi e modi" individuati dalla legge ed allo stesso tempo attribuisce alle leggi speciali il compito di regolare le modalità di compimento delle azioni di indagine in specifici settori.

²¹ Art. 15 cost: "(1) la libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione sono inviolabili. (2) la loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge."

1.2.2. *Il principio di buon andamento della pubblica amministrazione.*

Per quanto riguarda i controlli amministrativi in senso stretto, l'art. 97 della Costituzione opera quale principale norma di sintesi, stabilendo i principi cardine di buon andamento ed imparzialità che devono caratterizzare le attività dell'Amministrazione pubblica.

L'Amministrazione finanziaria non è esente da queste disposizioni, difatti, la Corte di Cassazione si è esposta a riguardo affermando che «l'Amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una Pubblica Amministrazione e tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri prima fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 Cost.»²².

Con riferimento ai principi sull'attività amministrativa è necessario richiamare la L. n. 241/1990 che governa il procedimento amministrativo ove l'art. 1 fissa i principi generali dell'attività amministrativa dichiarando che essa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza, secondo le modalità previste dalla legge nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.

L'enunciazione dei principi di imparzialità e buon andamento, come enucleati e interpretati da Dottrine e Giurisprudenza, serve a dare forma concreta alle clausole generali di cui all'art. 97 Cost., con la conseguenza di venire ad operare nell'ordinamento non solo come criteri ermeneutici ma anche come vere e proprie norme positive, riempiendo lacune e fungendo da parametro di legittimità di leggi o regolamenti tra loro in contrasto. In ambito fiscale essi assumono un ruolo di particolare importanza per la tutela del contribuente innanzi le pretese dell'Amministrazione finanziaria, in quanto, tale materia è caratterizzata da un'ipertrofica produzione normativa, spesso legata ad esigenze contingenti e scarsamente mediate, che ne comporta, tra inefficienze interne e vincoli internazionali, una certa caoticità ed un certo sordinamento. La funzione dei principi generali diviene allora, quella fondamentale di razionalizzare il tessuto normativo e di integrarlo, oltre che di costituirne il parametro di legittimità²³.

Conformemente a questo indirizzo è stata rielaborata la nozione di amministrazione cosiddetta di risultato, che si aggancia a quella di buon andamento a cui fa riferimento l'art. 97 Cost. L'amministrazione di risultato pone in primo piano il concetto di buon andamento,

²² Così, Cass., Sez. I, 29 marzo 1990 e Cass., Sez. Un., 30 novembre 2006, n. 26606.

²³ Così Gandini D. e Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 8 ss.

introducendo criteri di valutazione delle *performance* degli apparati amministrativi, i quali sono strettamente connessi ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione pubblica.

Il principio di efficacia relaziona gli obiettivi prefissati con i risultati ottenuti, mentre, il principio di efficienza è volto ad evidenziare il rapporto tra le risorse impiegate ed il risultato da perseguire, imponendo di prestare attenzione sull'uso ottimale delle risorse, le quali devono essere impiegate conformemente a quanto disposto dal principio di economicità. L'economicità, difatti, si riferisce alla capacità di lungo periodo di utilizzare in modo efficiente le proprie risorse, raggiungendo in modo efficace i propri obiettivi, ossia facendo uso diligente ed accorto delle proprie risorse.

In ambito tributario, l'applicazione di questo principio concretamente richiede all'Amministrazione finanziaria il dovere di valutare in modo accurato i propri interventi, focalizzando le proprie azioni avverso situazioni capaci di disvelare una effettiva e potenziale "pericolosità fiscale", o altresì in grado di condurre realisticamente ad un incremento delle raccolte erariali²⁴.

1.2.3. *Il principio di imparzialità.*

Il principio di imparzialità, derivante anch'esso dall'art. 97 Cost., impone alle amministrazioni pubbliche di riservare il medesimo trattamento ai soggetti che si trovano in analoghe situazioni onde la stessa, dovendo perseguire l'interesse pubblico generale, deve temperare, nello svolgimento della propria attività, gli interessi pubblici con quelli privati.

In questo senso l'imparzialità è strettamente connessa con il principio di uguaglianza (di cui all'art. 3 Cost.) e di giustizia, che impone il perseguimento del bene comune nella sua accezione più ampia²⁵. Stante il fatto che l'imparzialità può essere vista sotto il profilo oggettivo come norma di comportamento dell'Amministrazione, collegandosi in questo senso al principio di legalità e di uguaglianza, sotto il profilo soggettivo, invece, l'imparzialità impone il dovere di adottare criteri di equità, di buona fede, di parità di trattamento, i quali qualificano la sua azione come quella di un soggetto teso alla soddisfazione di fini pubblici. L'imparzialità si risolve, dunque, in un dovere di buona fede oggettivo²⁶.

Sotto il profilo applicativo, sulla base del principio di imparzialità dell'azione amministrativa, la pubblica amministrazione, ivi compresa quella finanziaria, è tenuta a

²⁴ Così Gandini D. e Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 10.

²⁵ Così Virga P., *Diritto amministrativo. I principi.*, Giuffrè, 1989, pag. 9.

²⁶ Così Benvenuti F., *Per un diritto amministrativo paritario*, CEDAM, 1975, pag. 818.

motivare in fatto ed in diritto gli atti che emette, ciò in quanto l'amministrazione non deve infrangere il «giusto equilibrio tra le esigenze dell'interesse generale della collettività e gli imperativi della salvaguardia dei diritti fondamentali degli individui»²⁷. I provvedimenti emessi da un'amministrazione possiedono la capacità di incidere nella sfera soggettiva dei destinatari, e conseguentemente, la motivazione degli atti permette ai destinatari degli stessi di impostare la propria difesa avverso quelli ritenuti illegittimi. Il concetto di «equilibrio» si risolve in quello di «giustificazione» dell'azione, di talché il soggetto il quale muova da una posizione di supremazia è costretto ad assumersi, quale «contrappeso» del potere riconosciutogli, l'obbligo della motivazione dell'atto destinato ad incidere nella sfera giuridica del contribuente²⁸.

La motivazione degli atti opera altresì come criterio di valutazione circa l'imparzialità dell'azione amministrativa, ciò in quanto, se si analizzassero le ragioni per cui più atti siano stati emessi, sarebbe possibile osservare eventuali disparità di trattamento operate dall'amministrazione.

Si approfondirà nel seguito della trattazione come, il principio di imparzialità amministrativa trova piena attuazione nella legge generale sul procedimento amministrativo (art. 3, l. n. 241 del 1990) e nello Statuto dei diritti del contribuente (art. 7, l. 27 luglio 2000, n. 212), le quali norme stabiliscono l'essenzialità della motivazione di tutti i provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria in particolare, i quali devono essere motivati a pena di nullità²⁹.

1.2.4. Il diritto di difesa.

Come già anticipato, la Costituzione, offre norme di portata generale sul tema in analisi, ma non è in grado di fornire un quadro normativo completo ed unitario, capace di definire i precisi confini entro cui l'amministrazione può legittimamente operare e le conseguenze previste per sanzionare i comportamenti in contrasto con le disposizioni ed i principi in discorso.

In tal senso è però opportuno richiamare il principio dell'inviolabilità del diritto di difesa, il quale funge da principale contrappeso volto a bilanciare situazioni di illegittimità generate dall'agire dell'amministrazione.

²⁷ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. II, 16 aprile 2002, ricorso n. 3667/1997 e sez. I, 3 luglio 2003, ricorso n. 38746/1997.

²⁸ Cit. Beghin M., *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente*. a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 10.

²⁹ Così Cipolla G., *Prova (diritto tributario)*, in Digesto, 2008.

L'art. 24 Cost.³⁰ definisce il diritto di difesa come inviolabile in ogni stato e grado del procedimento; ciò significa che esso non può essere negato a nessun soggetto che ritenga siano stati lesi i propri diritti e interessi legittimi.

Quando si parla del diritto di difesa, in linea generale, ci si riferisce alla necessità che le parti, tra le quali è sorta una lite, possano rivolgersi ad un giudice, ossia una figura estera e *super partes*, al fine di ottenere un giudizio imparziale atto a decidere sulla controversia stessa. È semplice comprendere quanto il diritto di agire in giudizio sia, in un certo senso, compreso, insito nel diritto di difesa; difatti, l'agire in giudizio costituisce un'azione preliminare per potersi difendere in sede processuale, di fronte ad un giudice per far valere le proprie ragioni in modo da influire direttamente su quella che sarà poi la decisione giudiziale per risolvere la lite sulla controversia³¹.

L'art. 24 è inserito all'interno della Costituzione nella sezione titolata a regolare i rapporti civili, richiama distintamente il diritto di azione (comma 1), il diritto di difesa (comma 2), mentre l'art. 113 Cost., inerente alle norme sulla giurisdizione, fornisce le basi della tutela giurisdizionale tra i soggetti privati nei confronti della Pubblica amministrazione.

Si segnala che, già nella Sentenza n. 18/1982 della Corte costituzionale, la tutela del diritto di azione e di difesa è stata considerata come «principio supremo dell'ordinamento costituzionale dello Stato posto a garanzia del diritto alla tutela giurisdizionale» in applicazione degli articoli 2, 3, 7, 24, 25, 101 e 102 della Costituzione.

Soffermandoci però ad approfondire il contenuto normativo dell'art. 24 Cost., assumendo una prospettiva ampia, adatta a contestualizzare la norma all'interno del quadro normativo di riferimento, preme rilevare come la tutela costituzionale del diritto di difesa svolge una duplice funzione pratica: da un lato, essa influisce sull'interpretazione del diritto posto mediante fonti subordinate alla Costituzione, nel senso di favorire l'accoglimento delle interpretazioni cd. adeguatrici, cioè nel senso di determinare una preferenza per i significati delle norme processuali ordinarie i quali risultino più aderenti al principio costituzionale stesso; dall'altro lato, essa comporta l'invalidità delle disposizioni contrastanti con le regole che l'enunciato costituzionale esprime³².

È tuttavia facile comprendere come la semplice dichiarazione di un diritto non ne determini l'effettiva tutela, affinché questa sia assicurata è necessario che vi sia una struttura

³⁰ Art. 24 Cost.: “(1) Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. (2) La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. (3) Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. (4) La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.”

³¹ Così Carratta A., *Diritto di difesa*, in Enciclopedia Treccani.

³² Così Pizzorusso A., *Garanzia costituzionale dell'azione*, in Digesto, 1992.

amministrativa idoneamente organizzata al fine di rendere concreta tale garanzia. Pertanto, il fatto che il diritto di difesa venga classificato come inviolabile non è sufficiente a renderlo effettivo, è necessario che esso venga declinato in azioni e comportamenti diretti a concretizzarne l'effettiva tutela e applicazione prevedendo inoltre, data la funzione del diritto di difesa, è necessario che fin dall'inizio dell'attività processuale le parti partecipino pienamente alle varie attività che vengono svolte nel corso del giudizio.

In ambito tributario si ricorda che, ai fini difensivi, nell'ambito di una procedura di accertamento fiscale, il contribuente può farsi rappresentare da un professionista, mediante procura generale o speciale³³.

Analizzeremo l'effettività dei principi enunciati in questa sede proseguendo con la trattazione.

1.2.5. I principi di sussidiarietà e proporzionalità.

Con riferimento alle funzioni delle amministrazioni pubbliche, partendo dalla prospettiva europea, l'art. 5 del Trattato sull'Unione Europea sancisce che: «(1) L'esercizio delle competenze dell'Unione si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità. (2) In virtù del principio di attribuzione, l'Unione agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti». Questi due principi vengono menzionati unitamente dalla norma in quanto interdipendenti tra loro; analizzeremo questo aspetto proseguendo con la trattazione.

Soffermandoci in prima battuta sul principio di sussidiarietà, esso rappresenta la regola fondamentale che presiede all'allocazione delle funzioni tra le varie istituzioni.

Lo stesso principio è richiamato nella Costituzione dall'art. 118 Cost., il quale va ad integrare e rafforzare nel diritto interno il già citato art. 5 TUE. L'art. 118 Cost. prevede che le generalità delle funzioni venga attribuita al livello di governo più vicino al cittadino e, solo per le funzioni per le quali è necessario assicurare un esercizio unitario, possono essere attribuite ai livelli superiori di governo, stabilendo fundamentalmente che le funzioni amministrative vengano allocate tra gli enti territoriali secondo il criterio della dimensione degli interessi. È evidente, in questo senso, l'obiettivo di agevolare i rapporti tra la collettività e le istituzioni, attribuendo la competenza di queste ultime sulla base della loro prossimità al cittadino. Nell'ambito tributario, l'impostazione dettata dal principio in analisi è osservabile dall'organizzazione della struttura stessa, ove i riferimenti per il cittadino appaiono essere in

³³ Si veda in tal senso l'art. 63 DPR n. 600/1973.

prima battuta gli uffici provinciali, poi regionali per passare infine alla direzione centrale nazionale.

Si è fatto sin qui riferimento al principio di sussidiarietà cosiddetta verticale, inerente alla distribuzione delle funzioni all'interno di un'amministrazione pubblica multilivello. Lo stesso art. 118 Cost. individua anche la sussidiarietà cosiddetta orizzontale concernente i rapporti tra poteri pubblici e società civile, per questo motivo chiamata altresì sussidiarietà sociale. Tale disposizione stabilisce che le amministrazioni pubbliche hanno il compito di favorire l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà, valorizzando le forme di autorganizzazione della società civile. È ben vero che la Carta fondamentale già promuove l'adozione di iniziative sociali, individuali o collettive³⁴, anche in vista del raggiungimento di obiettivi che si proiettano al di fuori della sfera dei singoli o delle formazioni sociali. Tuttavia, il comma 4 dell'art. 118 Cost.³⁵ sembrerebbe imprimere una direzione di sviluppo destinata a toccare direttamente il nucleo essenziale dei rapporti tra le istituzioni e la società³⁶, analizzeremo in seguito questo aspetto, trattando il tema dell'effettività delle garanzie poste a tutela del contribuente.

Sul principio di proporzionalità, enunciato in varie disposizioni nazionali ed europee, si evidenzia che esso viene utilizzato come criterio per la disciplina delle funzioni e dei poteri. Tale principio richiede, in via generale, che le azioni realizzate dalle amministrazioni siano coerenti e adeguate agli obiettivi di interesse generale perseguiti, sia in termini di efficacia che di efficienza ed economicità. Ciò significa che nella determinazione delle azioni da realizzare per il raggiungimento degli obiettivi prefissati, la legge impone all'amministrazione il dovere di effettuare delle valutazioni di efficacia e convenienza, l'azione dev'essere orientata al raggiungimento degli obiettivi prefissati nel modo più efficiente ed economico. Ancora, il principio di proporzionalità secondo il quale ogni restrizione della libertà individuale deve essere adeguata al raggiungimento degli obiettivi prefissati stabilisce che i provvedimenti restrittivi non possono imporre eccessive limitazioni alla libertà dell'individuo e devono essere conseguentemente basati sul principio di ragionevolezza³⁷.

Riassumendo, questi principi, che presiedono l'esercizio del potere discrezionale, fungono da indirizzo per l'amministrazione quando la norma di conferimento del potere le

³⁴ A titolo esemplificativo, si pensi al principio della libera iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost. quale principio fondamento delle forme di autorganizzazione della società civile.

³⁵ Così il comma 4 dell'art. 118 Cost.: "Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà."

³⁶ Così Carmelengo Q., *Commentario Costituzione - Art. 118*.

³⁷ Sul tema si rimanda a Bortoluzzi A., *Proporzionalità*, in *Digesto*, 2007.

attribuisce ambiti di scelta tra una pluralità di azioni compatibili con la norma stessa. Tali linee guida sono riconducibili al principio di imparzialità, di proporzionalità, di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento, i quali permeano l'intera attività amministrativa.

L'insieme di questi principi non serve altro che ad inquadrare l'azione della pubblica amministrazione, la quale deve operare evitando favoritismi e garantendo la parità di trattamento e l'eguaglianza di tutti i cittadini di fronte all'amministrazione (imparzialità); prendere decisioni d'azione che siano logiche e guidate dalla preventiva valutazione circa l'idoneità, la necessità e l'adeguatezza delle misure da attuare (proporzionalità e ragionevolezza); mantenere quanto più possibile linee di comportamento stabili, tutelando le aspettative generate dall'amministrazione stessa con i propri atti o comportamenti, al fine di garantire la certezza del diritto (legittimo affidamento).

1.2.6. I principi di buona fede e del legittimo affidamento.

Principale applicazione del principio di buona fede è quello della tutela dell'affidamento. Esso affonda le proprie radici nella Costituzione, in particolare nel principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost, nonché, specificamente per quanto attiene la materia tributaria, nel correlato principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.³⁸.

Il principio del legittimo affidamento stabilisce essenzialmente che l'Amministrazione non possa penalizzare i comportamenti tenuti dai soggetti che si siano uniformati alle indicazioni dalla stessa fornite, al fine di tutelare e garantire l'effettività del principio di certezza del diritto.

La Corte costituzionale ha costantemente riconosciuto il valore del legittimo affidamento quale principio fondamentale dello Stato di diritto. Naturalmente, non si è escluso che il legislatore possa adottare disposizioni che modifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici preteriti, anche se l'oggetto di questi è costituito da diritti soggettivi perfetti. Nel diritto amministrativo dei tributi, la certezza dei rapporti impositivi costituisce un tema centrale. In esito ad un fisiologico processo di distruzione creativa, si consuma il quotidiano conflitto tra interesse fiscale dello Stato e diritti soggettivi del contribuente, la cui ricomposizione è, ad un tempo, causa ed effetto della disciplina legislativa, oggetto di un prolungato e tuttora vivente sforzo ricostruttivo della dottrina e della giurisprudenza. Il principio del legittimo affidamento risente di questa tensione tra forze ed

³⁸ Per approfondimenti sul tema si rimanda a Gandini D. e Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 65.

esigente tra loro opposte, in particolare a causa della sua mancata previsione all'interno della Costituzione³⁹.

Il fatto che il principio dell'affidamento non sia espressamente previsto in alcuna norma costituzionale non ha però valore decisivo⁴⁰. La tutela dell'affidamento, infatti, è comunque riconosciuta quale diritto costituzionalmente garantito, come si evince da plurime sentenze giurisprudenziali. Nel caso della decisione statuita dalla Commissione tributaria di I grado di Torino, con Sentenza n. 299/1991, si legge che «l'Amministrazione che nell'esercizio della sua attività discrezionale, imponendo un determinato comportamento ai suoi organi vincolandoli per la potestà gerarchica, colleghi in siffatto modo tale comportamento con la sua azione esterna, dimostra di voler impegnare a un siffatto modo di azioni, sicché nel caso concreto non si potrà ritrarre, senza incorrere in una illegittimità»⁴¹. Proseguendo il ragionamento, si evidenzia che ciò detto vale altresì per le circolari e tutti quegli atti emessi dall'amministrazione che hanno la capacità di influenzare ed indirizzare i comportamenti dei privati. Sul punto la Corte di cassazione, con la decisione n. 2039/1959, statui che «anche la circolare può costituire fonte di diritti soggettivi per i singoli e correlativamente di doveri e responsabilità per la Pubblica amministrazione quando, nonostante la limitata destinazione apparente, il suo contenuto sia tale da riflettersi direttamente sulla sfera giuridica e d'azione di soggetti estranei e d'autorizzare costoro ad un determinato comportamento, attivo o omissivo».

In ambito tributario, il principio in discorso è espressamente richiamato nell'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, che disciplina le modalità operative di tutela.

Anche in questo caso, vedremo nel seguito della trattazione l'analisi sull'effettiva applicazione dei diritti statuiti a tutela sei soggetti sottoposti al controllo amministrativo.

1.2.7. Principio del giusto procedimento e principi di pubblicità e trasparenza, principio di certezza del tempo dell'agire amministrativo e principio di efficienza.

Tra i principi che governano il procedimento amministrativo, ovvero le modalità di esercizio del potere, vi sono il principio del giusto procedimento, i principi di pubblicità e

³⁹ Così Bonetta F., *L'affidamento nel diritto amministrativo dei tributi*, Cedam, 2021, pag. 5 ss.

⁴⁰ Si pensi, tra l'altro, anche ai principi di razionalità e coerenza, i quali non sono previsti in alcuna norma costituzionale, ma non per questo ne sono estranei, come dimostra la giurisprudenza della Corte costituzionale che, assai frequentemente, fa ad essi ricorso. Si ritiene pertanto che l'affidamento del cittadino nella legge sia un diritto costituzionalmente garantito (che si ricava dalle norme costituzionali che garantiscono i diritti di libertà e tutelano la dignità della «persona umana»), la cui violazione può essere sottoposta a sindacato di costituzionalità. Così Moschetti F. e Zennaro R., *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, 1987.

⁴¹ Così Comm. trib. I grado Torino Sez. VII, Decis., 15-04-1991, n. 299.

trasparenza, il principio di certezza del tempo dell'agire amministrativo, il principio di efficienza ed il principio del contraddittorio.

Il principio sul giusto procedimento deriva dall'ordinamento comunitario, più precisamente il fondamento normativo è rinvenibile nell'art. 42 della Carta dei diritti dell'Unione Europea⁴², titolato "Diritto ad una buona amministrazione", il quale espressamente cita il principio del contraddittorio, il diritto di ogni persona ad accedere al fascicolo che la riguarda, nonché il dovere dell'amministrazione di motivare le proprie decisioni. Il principio sul giusto procedimento trae, infatti, ispirazione dall'ideale del giusto processo⁴³ e si riferisce al diritto di esporre e far valere le proprie ragioni già nel corso del procedimento amministrativo, ossia prima che venga emanato un provvedimento limitativo di diritti e, impone all'amministrazione emittente il provvedimento lo specifico obbligo di fornire adeguata motivazione, al fine di consentire al soggetto destinatario di comprendere le ragioni dell'amministrazione ed eventualmente fornire le proprie controdeduzioni in sede processuale.

Anche questo principio, come quello del legittimo affidamento accennato poc'anzi, non ha fondamento costituzionale ma è comunque riconosciuto quale principio generale dell'ordinamento giuridico. Tale aspetto è rinvenibile nella sentenza della Corte costituzionale n. 13 del 1962, ove la Corte sancisce che «Quando il legislatore dispone che si apportino limitazioni ai diritti dei cittadini, la regola che il legislatore normalmente segue è quella di enunciare delle ipotesi astratte, predisponendo un procedimento amministrativo attraverso il quale gli organi competenti provvedano ad imporre concretamente tali limiti, dopo avere fatto gli opportuni accertamenti, con la collaborazione, ove occorra, di altri organi pubblici, e dopo avere messo i privati interessati in condizioni di esporre le proprie ragioni sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell'interesse pubblico», ciò rivela che l'esigenza di un giusto procedimento è un principio generale del nostro ordinamento giuridico, che il legislatore deve rispettare nell'esercizio della sua funzione primaria⁴⁴.

I principi di pubblicità e trasparenza sono enunciati, in primo luogo, come già si è potuto evidenziare, nella Carta fondamentale dei diritti dell'uomo; essi garantiscono ad ogni individuo

⁴² Articolo 41 Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea - Diritto ad una buona amministrazione. (1) Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. (2) Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. (3) *Omissis*.

⁴³ Si veda in tal senso anche l'art. 111 Cost.

⁴⁴ Per completezza si veda la sentenza Corte cost., 02/03/1962, n. 13 e relativa Massima Corte cost., 02/03/1962, n. 13 (pd. 01449).

la possibilità di accedere al proprio fascicolo, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale. Pubblicità e trasparenza sono inoltre principi volti a promuovere la verificabilità *ex post* delle azioni compiute e dei provvedimenti emessi dall'amministrazione, divenendo così un fattore di imparzialità delle decisioni. In strettissima relazione con tali principi vi è il diritto di accesso agli atti, il quale rappresenta una delle principali estrinsecazioni del criterio di trasparenza ed è volto a garantire i diritti dei cittadini rispetto all'agire dell'Amministrazione. Il diritto di accesso agli atti è disciplinato primariamente nella L. n. 241/1990, all'interno della quale il diritto di accesso agli atti viene individuato come principio generale dell'attività amministrativa, al fine di favorire la partecipazione del cittadino e di assicurare imparzialità e trasparenza.

Sul principio di certezza del tempo dell'agire amministrativo è opportuno richiamare nuovamente la Carta dei diritti fondamentali dei diritti dell'uomo che impone alle amministrazioni di risolvere le questioni entro un termine di tempo ragionevole; tale principio viene poi recepito e declinato nell'ordinamento interno dalla L. n. 241/1990 individuato, per ciascun tipo di procedimento, un termine massimo entro in quale l'amministrazione deve emanare il provvedimento finale e concludere il procedimento amministrativo, al fine di tutelare gli interessi dei soggetti coinvolti e promuovere l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa.

Infine, il principio di efficienza prevede che l'amministrazione non possa aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria. Emerge in maniera nitida il legame con i principi immanenti di efficienza ed economicità dell'agire amministrativo.

I principi appena enunciati, nel complesso costituiscono gli elementi essenziali che devono essere presenti all'interno del procedimento amministrativo, affinché questo possa ritenersi giusto e pertanto garantista di tutti i diritti enunciati a tutela dei soggetti privati coinvolti e altresì del buon andamento dell'amministrazione pubblica. Rimane, però, un aspetto da approfondire. Mi riferisco al profilo operativo della questione, legato alla domanda: come può il soggetto che ritenga lese le proprie tutele, già in sede procedimentale, ribellarsi contro gli atti illegittimi dell'amministrazione? Procediamo a fornire risposta al quesito attraverso l'analisi del principio del contraddittorio, anch'esso strettamente connesso al principio del giusto procedimento.

1.2.8. Principio del contraddittorio.

Il principio del contraddittorio è anch'esso inerente al procedimento amministrativo; in linea generale, esso impone all'amministrazione di interpellare ed ascoltare i soggetti che intercorrono nel procedimento e di considerare quanto da loro esposto, prima di adottare provvedimenti individuali che rechino loro pregiudizio.

Nell'ambito del procedimento amministrativo e del diritto tributario, soprattutto, il principio in discorso assume forte rilevanza, difatti, la questione del rilievo da attribuire al contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria nella fase del procedimento di accertamento è stata oggetto di un notevole e interessante approfondimento da parte della giurisprudenza della Corte di cassazione, a seguito della spinta data all'argomento dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 18184/2013, la quale ha dato il via ad una ampia riflessione sul tema, di importanza fondamentale al fine di delineare un rapporto tra fisco e contribuente ispirato a quel giusto equilibrio che contemperi l'esigenza di far sì che ciascuno concorra alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva con quella della salvaguardia dei principi di civiltà giuridica che devono improntare i rapporti tra autorità e cittadino⁴⁵.

La sentenza in questione, si espone in modo deciso identificando il contraddittorio procedimentale quale principio generalizzato dell'ordinamento, affermando che «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché 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». Con tale sentenza la Corte di cassazione afferma la nullità derivante dall'inosservanza delle disposizioni a tutela del contribuente e a garanzia del principio del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio immanente all'ordinamento⁴⁶.

Si è sin qui compreso il significato del principio del contraddittorio, il quale si instaura nella fase procedimentale, operando a garanzia del soggetto sottoposto al potere amministrativo

⁴⁵ Così Virgilio B., *Contraddittorio e giusto procedimento*, in Enciclopedia Treccani, 2015.

⁴⁶ Per una lettura integrale sul tema si rimanda a Tundo F., *Rispetto delle garanzie dello Statuto del contribuente anche in caso di "accesso breve"* in *Corriere tributario*, 2017, fasc. 29, pag. 2323.

già prima dell'emissione, da parte dell'amministrazione, di un atto autoritativo capace di incidere sulla sfera giuridica di tali soggetti.

Il nostro ordinamento prevede espressamente varie forme di partecipazione del contribuente all'istruttoria tributaria. Nonostante nel sistema tributario non si riscontri una disciplina generale, in cui il contraddittorio e la partecipazione risultino consacrati quali principi cardine del rapporto tra Fisco e contribuente nella fase procedimentale, le norme che regolano seppur in maniera varia e frammentaria la partecipazione del contribuente sono riconducibili al substrato di principi che governano il procedimento amministrativo e la normativa speciale prevista per il procedimento tributario⁴⁷.

Nell'ordinamento nazionale la partecipazione del contribuente al procedimento tributario si svolge con modalità eterogenee, proseguiremo successivamente nella trattazione con l'analisi circa le applicazioni di detto principio.

1.3. Diritto di difesa e diritto al contraddittorio nel contesto tributario.

1.3.1. Diritto di difesa: origini e componenti fondamentali ai fini di una piena tutela.

La proclamazione del diritto di difesa è di antiche origini, rinvenibile già nella Magna Charta Libertatum del 1215⁴⁸, seppur in forma molto mite, ha assunto maggiore importanza, affermandosi sempre più con il progredire della società moderna. Il primo documento rinvenibile nella storia moderna che ha portato all'affermazione di tale garanzia, seppur di portata ampia e generale, è la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, approvata nel 1948 dall'assemblea generale dell'O.N.U. Tale disciplina, pur essendo priva di vera e propria efficacia giuridica, si propone come criterio interpretativo utilizzabile con riferimento a qualunque testo normativo, interno o internazionale, praticamente in tutto il mondo. L'art. 8 di tale documento stabilisce, in via generale, il diritto ad un'effettiva possibilità di ricorso ai giudici competenti del proprio paese contro gli atti lesivi dei diritti fondamentali riconosciuti dalla costituzione o dalle leggi, mentre l'art. 10 aggiunge che «ciascuno ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad un'equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente ed imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di qualunque accusa penale che venga rivolta contro di lui».

⁴⁷ Si veda Tundo F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, 2013, pag. 30.

⁴⁸ Nel citato documento veniva garantito ai sudditi la libertà dagli arresti e dalle altre misure afflittive «nisi per legale iudicium parium suorum» e si prometteva a tutti di rispettare «rectum vel iusticiam» Così Pizzorusso A., *Garanzia costituzionale dell'azione*, in Digesto, 1992.

A livello europeo, una successiva enunciazione del diritto di azione e di difesa è contenuta nell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia delle libertà fondamentali e dei diritti dell'uomo, la cui applicazione è assicurata, tra l'altro, dalla Corte di Strasburgo, la cui giurisprudenza ha contribuito ad omogeneizzare, per quanto possibile, il diritto interno degli stati aderenti al Consiglio d'Europa, nel cui ambito la convenzione è stata stipulata. Fra le enunciazioni presenti nelle costituzioni moderne per inserire ed applicare il diritto di difesa e di azione all'interno del relativo ordinamento giuridico, sono da segnalare il dovere di garantire un giusto processo e l'enunciazione del diritto ad essere ascoltati, diritti questi, strettamente connessi tra loro, la cui applicazione congiunta permette di rendere effettive e concrete tali garanzie.

Nell'ordinamento interno, come anticipato precedentemente, il diritto di difesa è proclamato dall'art. 24 Cost. quale diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. In sede di analisi e confronto tra diritto di difesa ed il principio del contraddittorio preme soffermarsi sulla dicitura riportata dall'art. 24 Cost., il quale, nello stabilire l'inviolabilità del diritto di difesa, cita espressamente l'ambito di applicazione "in ogni stato e grado del procedimento". In questa sede, con il termine procedimento si fa riferimento alla dimensione processuale, in quanto, nel procedimento antecedente al processo non sono previsti stati e gradi, i quali afferiscono esclusivamente al processo. Approfondiremo nel seguito della trattazione la posizione della Corte costituzionale sul punto.

Nell'approfondire la tematica del diritto di difesa, le sue componenti, le implicazioni e l'analisi dell'effettiva tutela e applicazione per assicurare effettività alle garanzie stabilite è necessario considerare tutti gli aspetti che rientrano e si intrecciano con la definizione complessiva di diritto di difesa.

In particolare, va primariamente evidenziata la proclamazione del diritto di agire in giudizio per la tutela delle situazioni giuridiche soggettive protette dalle norme sostanziali. Chiaramente, senza la possibilità di agire in giudizio, ovvero di rivolgersi al giudice competente per esprimere le proprie ragioni, l'enunciazione del diritto di difesa risulterebbe, in un certo qual modo, fine a sé stessa. Naturalmente, le liti possono essere promosse non solamente nei confronti di soggetti privati, caso di cui non ci occuperemo in questa sede, ove di particolare interesse risultano, invece, le azioni promosse nei riguardi dei poteri pubblici (e soprattutto contro le iniziative volte all'applicazione nei confronti dei singoli delle leggi penali, disciplinari e simili).⁴⁹

⁴⁹ Sul tema di veda Pizzorusso A., *Garanzia costituzionale dell'azione*, in Digesto, 1992.

Un'altra componente fondamentale del diritto di difesa riguarda la possibilità di allegare e presentare in giudizio fatti ritenuti rilevanti a sostegno delle proprie tesi. Vedremo analizzando il principio del contraddittorio che la possibilità di presentare atti e fatti ritenuti rilevanti ai fini dell'istruttoria sarà anticipata in sede procedimentale, prima dell'emissione del provvedimento autoritativo.

Nel proseguire l'elenco delle componenti fondamentali che afferiscono al diritto di difesa, merita di essere sottolineata la stretta correlazione che sussiste tra l'esercizio del diritto di difesa e la cosiddetta assistenza tecnica, cioè la necessità che, nel far valere le proprie ragioni in giudizio, le parti siano sempre assistite da un professionista⁵⁰. A tal riguardo, è la Costituzione nell'enunciato presente all'art. 24 Cost. che intende garantire a tutti i cittadini, anche coloro che potrebbero non essere in grado di sostenerne le spese, i mezzi e gli strumenti necessari per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione, compreso l'avvalersi dell'assistenza tecnica.

In stretto legame con l'art. 24 Cost. è doveroso richiamare anche l'art. 111 Cost. che fissa le regole fondamentali del giusto processo, dichiarando l'imprescindibilità del contraddittorio tra le parti, la necessaria imparzialità del giudice, la ragionevole durata del processo, l'esigenza di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali e la possibilità di ricorrere agli organi superiori di giudizio⁵¹. Il novellato art. 111 della nostra Carta costituzionale, nel prevedere al suo primo comma che «la giurisdizione si attua secondo le forme del giusto processo regolato dalla legge» fa emergere con grande incisività la considerazione che il primo elemento, atto a connotare il processo “giusto”, è rinvenibile nel fatto che sia regolato dalla legge. In estrema sintesi, si può dire che alla luce del comma 1 dell'art. 111 Cost. il processo è “giusto” soltanto

⁵⁰ Per un'analisi completa sul tema si rimanda alla fonte: Carratta A., *Diritto di difesa*, in Enciclopedia Treccani.

⁵¹ Art. 111 cost.: “(1) La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. (2) Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. la legge ne assicura la ragionevole durata. (3) Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà, davanti al giudice, di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo. (4) Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. la colpevolezza dell'imputato non può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore. (5) La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita. (6) Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati. (7) Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in cassazione per violazione di legge. si può derogare a tale norma soltanto per le sentenze dei tribunali militari in tempo di guerra. (8) Contro le decisioni del consiglio di stato e della Corte dei conti il ricorso in cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione.

se in esso venga assicurato il principio di legalità⁵². Emerge nuovamente quanto il principio di legalità sia cardine del nostro ordinamento, inserendosi in modo incisivo nel regolare i rapporti tra amministrazione e privato, tanto da compromettere la validità dell'atto emesso al termine del procedimento o del processo eseguitosi al di fuori dei margini, dei vincoli e dei limiti fissati dalla legge.

1.3.2. Il diritto di difesa nel settore fiscale: le ragioni dell'esigenza di tutele specifiche già in sede procedimentale.

Con specifico riferimento al settore fiscale, la necessità che diritto di difesa sia effettivo assume un ruolo particolarmente rilevante nella tutela del contribuente già nella fase procedimentale, ossia prima dell'avvio del processo. Nell'ambito fiscale, difatti, già nella fase istruttoria, ovvero nel momento in cui il contribuente è sottoposto a controlli, ispezioni o verifiche, emerge la necessità di tutela avverso possibili atti e comportamenti illegittimi tenuti dall'amministrazione durante il periodo di effettuazione dei controlli fiscali. Procediamo con l'analisi per comprenderne le ragioni.

Sul tema del diritto di difesa in sede di controlli fiscali, un aspetto di fondamentale rilevanza riguarda la posizione di autorità dell'Amministrazione finanziaria, la quale possiede i poteri istruttori (tra cui quelli di indagine) che utilizza al fine di verificare se i soggetti passivi abbiano correttamente adempiuto i loro obblighi formali e sostanziali. Quando, le informazioni a tal fine necessarie non siano già in possesso dell'amministrazione, né abbiano carattere di notorietà, le indagini necessarie a raccogliarli richiedono inevitabilmente interferenze nella sfera giuridica del contribuente. In tal senso, in virtù dei poteri istruttori di cui dispone, l'amministrazione raccoglie indizi circa fatti rilevanti ai fini dell'accertamento dei tributi dovuti. Gli indizi raccolti fungeranno poi da elementi probatori in sede processuale, e saranno utilizzati in tal senso al fine di incidere sul libero convincimento del giudice.

I poteri autoritativi dell'amministrazione sono utili per imporre ai destinatari di detti controlli il dovere di collaborare alle indagini fornendo gli elementi a tal fine necessari, essi sono altresì funzionali all'amministrazione per procurarsi direttamente gli elementi istruttori utili ai fini del controllo, i quali permettono di svolgere ricerche nei locali dell'impresa (e non solo), consultare o sequestrare documenti e registri, ecc.

⁵² Per approfondimenti sul tema si rimanda a Amatucci F. in Bilancia F. e altri., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, 2014.

Si evidenzia, perciò, che la formazione della prova avviene nella fase istruttoria del procedimento, ossia ancora prima dell'accertamento e ancora prima del giudizio, sede quest'ultima dove la prova verrà utilizzata per incidere sul libero convincimento del giudice.

I suddetti poteri vanno perciò intesi come presupposto dell'attività istruttoria, in quanto, alla posizione autoritativa dell'amministrazione finanziaria è riconducibile un'efficacia invasiva, nonché modificativa della sfera giuridica dei soggetti coinvolti nelle indagini.

Spesso questi poteri sono qualificati come inquisitori, per indicarne l'intensità e l'officialità. Tale qualificazione ne sottolinea l'inserimento nella fase istruttoria dell'azione amministrativa, ossia in quel momento che precede eventuali atti di accertamento o sanzionatori ed il legame di strumentalità con questi ultimi, in quanto fondati sui risultati delle indagini.

Preme sottolineare, però, che tali poteri sono altresì ascrivibili ad una funzione di vigilanza e controllo sulle attività economiche svolte dai contribuenti⁵³. In effetti, alcuni poteri appaiono strumentali proprio ad una siffatta funzione; si pensi ad esempio alla facoltà di accedere nei pubblici esercizi e nelle aziende per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, di cui all' art. 35, legge n. 4 del 1929 sulle norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie; facoltà richiamata anche in tema di potere di accesso ex artt. 51 e 52, d.p.r. n. 633 del 1972 ove tale potere viene attribuito, in tema di imposta sul valore aggiunto, al fine di verificare l'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione, alla corretta registrazione delle operazioni contabili e la regolare tenuta della contabilità e, nel caso in cui, dal controllo emergano situazioni di mancato rispetto delle norme, seguirà poi l'atto impositivo e/o sanzionatorio.

L'espressa previsione che i poteri siano esercitati ai fini dell'accertamento (cfr. art. 32, d.p.r. n. 600 del 1973, nn. 2, 3, 4), o in seguito ad indizi di violazioni (cfr. art. 52, comma 2, d.p.r. n. 633 del 1972), ne rende evidente la funzione istruttoria.

La qualificazione di poteri come istruttori sembra perciò giustificata dall'inerenza di essi ad un'attività conoscitiva idonea a servire all'esercizio della funzione accertativa. La stessa funzione di vigilanza sembra, del resto, ricollegabile a quest'ultima, in quanto utile a raccogliere gli elementi per decidere se avviare o meno procedimenti impositivi o sanzionatori.

Preme rilevare il carattere non necessario di tale procedimento in quanto, l'atto di imposizione non è sempre subordinato ad un atto precedente e, in questi casi, non si configura un procedimento in senso tecnico e, di conseguenza, non valgono i principi del giusto procedimento.

⁵³ Si noti che la fase di accertamento e la funzione impositiva sono riferibili anche al controllo di tutta l'attività del contribuente e dei terzi; per approfondimenti si rimanda a Schiavolin R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, 2015.

Si segnala altresì che, pur essendo l'esercizio dei poteri istruttori facoltativo e discrezionale, una volta esercitati essi fondano comportamenti ed obblighi successivi, ed il concetto di procedimento, pur se usato in senso improprio, è utile per collegare i diversi atti finalizzati all'applicazione del tributo e per assicurare al contribuente una tutela avverso l'illegittimità di quelli intermedi, nel giudizio sull'atto finale.

Sotto un altro profilo, si sottolinea che nelle regole concernenti certe attività d'indagine sono ravvisabili dei momenti di garanzia dell'interesse del contribuente a partecipare all'istruttoria che lo riguarda. Ciò significa che il contribuente può prendere parte al procedimento di accertamento attraverso l'utilizzo di strumenti partecipativi come il contraddittorio e la cooperazione. Dette forme di partecipazione sono funzionali al medesimo obiettivo: giungere alla determinazione di un'obbligazione tributaria corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto passivo⁵⁴.

A seguito delle considerazioni sin qui riportate, emerge in maniera sempre più nitida, l'esigenza di una specifica tutela per il contribuente avverso potenziali comportamenti illegittimi compiuti dell'amministrazione finanziaria in sede procedimentale. L'obbligo del preventivo contraddittorio opera in questo senso al fine di garantire una tutela endoprocedimentale al contribuente.

1.3.3. Tutela del contribuente già nella fase procedimentale: spunti e riflessioni tratte dalla giurisprudenza comunitaria.

Procediamo l'analisi del rapporto tra procedimento tributario e processo focalizzando l'attenzione su due sentenze della Corte di giustizia dell'Unione Europea al fine di osservare e spiegare le relazioni tra procedimento e processo.

La sentenza 18 dicembre 2008 derivante dalla Causa C-349/07 inerente al recupero dei dazi doganali all'importazione, ha fornito chiarimenti con riferimento al principio del rispetto dei diritti di difesa. Nello specifico, la Causa riguarda una società portoghese, chiamata Sopropé, la quale vende calzature importate dall'Asia. Tali acquisti avevano beneficiato di un trattamento doganale agevolato, in virtù del Sistema delle preferenze generalizzate fissate dall'ordinamento portoghese. Successivamente, l'autorità dei Servizi antifrode delle dogane portoghesi, nell'ambito di un'operazione di controllo, ha effettuato presso la società Sopropé delle verifiche, sulla base delle quali ha ritenuto che le operazioni d'importazione sopra menzionate non fossero idonee a beneficiare del trattamento fiscale agevolato, in quanto

⁵⁴ Salvini L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corriere Tributario* n.44, 2009, pag. 3570.

realizzate presentando certificati d'origine e documenti di trasporto falsificati. In seguito a ciò, è stato comunicato alla società il proprio diritto all'audizione preventiva circa le conclusioni e la relazione d'ispezione, da esercitarsi nel termine di otto giorni. La Sopropé ha esercitato tale diritto nel termine stabilito. L'amministrazione però, ritenendo che la società non avesse apportato alcun nuovo elemento atto ad incidere e modificare il progetto di relazione d'ispezione, ha provveduto ad irrogare l'atto impositivo con le relative sanzioni. Pertanto, tra la data della notifica ai fini dell'esercizio del diritto all'audizione e la data della notifica relativa al pagamento sono trascorsi tredici giorni. La società ha rifiutato di pagare il debito accertato dall'autorità doganale ed ha proposto ricorso al tribunale amministrativo competente, lamentando la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, imputabile all'insufficienza del termine accordatole per far valere le proprie osservazioni. In questa sede, il giudice ha però ritenuto che la decisione di recupero fosse giustificata ed ha altresì reputato che i diritti di difesa fossero stati rispettati. La Sopropé ha pertanto proposto appello, sede in cui l'organo di secondo grado ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla CGUE l'analisi delle questioni pregiudiziali circa: la verifica della conformità del termine di otto giorni per esercitare il proprio diritto ad essere ascoltato con il principio di difesa e, la conformità del termine di 13 giorni, calcolato a decorrere dalla data in cui l'autorità doganale ha notificato alla società sottoposta al controllo, impiegati dall'amministrazione per emettere l'atto impositivo, possa essere ritenuto un termine ragionevole per garantire il corretto esercizio del diritto di difesa. La Corte di giustizia, a tal punto si è esposta statuendo che: «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. 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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente». Ancora, «il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta, al fine di valutare se sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse»⁵⁵.

Con la sentenza in discorso, viene statuito a livello Europeo l'importanza del rispetto del diritto di difesa già in sede procedimentale. Nell'ordinamento interno, la sentenza relativa alla

⁵⁵ Così sentenza 18 dicembre 2008 derivante dalla Causa C-349/07.

Causa Sopropé è stata richiamata in molteplici casi, così la sentenza della Corte di cassazione n. 14105/2010 ha in tal senso statuito che «l'importatore ha diritto ad essere ascoltato, prima che nella fase giudiziaria, in quella amministrativa, nella quale deve essere messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Autorità doganale intende fondare la sua decisione. Il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente previsto nel Codice doganale comunitario, costituisce un principio riaffermato incondizionatamente dalla Corte di Giustizia da ultimo con la sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07 (Sopropé c. Fazenda Publica)⁵⁶».

Ancora, un'altra sentenza ricca di spunti di riflessione sull'analisi dei principi e delle relazioni tra procedimento e processo è quella emessa con riferimento alla Causa Glencore. Con la sentenza del 16 ottobre 2019, nella causa Glencore Agriculture Hungary Kft. (C-189/2018), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato una serie di importanti principi in materia di garanzie per il contribuente si vede negata la detrazione dell'Iva pagata al proprio fornitore sull'assunzione che tale contribuente “sapeva o avrebbe dovuto sapere” che l'operazione all'origine del pagamento faceva parte di una frode all'Iva⁵⁷. Nello specifico, Glencore è una società avente sede in Ungheria, la cui principale attività consiste nel commercio all'ingrosso di cereali, semi oleaginosi e mangimi per animali; tale società acquistava semi di girasole e di colza che servivano, in parte, per produrre in subappalto olio greggio e semola e, per la restante parte, per essere rivenduti senza alcuna trasformazione. L'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane ungherese effettuava un controllo nei confronti della Glencore e confezionava due decisioni amministrative mediante le quali contestava a quest'ultima di aver detratto illegittimamente l'iva, laddove essa sapeva o avrebbe dovuto sapere che alcuni suoi fornitori avevano emesso fatture per operazioni inesistenti, o avevano comunque realizzato evasioni, ovvero frodi fiscali, ai fini dell'Iva. L'amministrazione si è basata su constatazioni effettuate presso tali fornitori considerando tale frode come un fatto accertato. Dopo il rigetto del suo ricorso amministrativo proposto avverso tali due decisioni, la Glencore ha proposto un ricorso di annullamento dinanzi al Tribunale amministrativo competente, sostenendo in particolare che l'amministrazione finanziaria ha violato il diritto a un processo equo garantito dall'articolo 47 della Carta nonché i requisiti che tale diritto implica e ha violato, in particolare, il principio della parità delle armi. Tale amministrazione ha inoltre, a suo avviso, violato il principio del rispetto dei diritti della difesa ad un duplice titolo. Da un lato, solamente

⁵⁶ Si veda in tal senso la Massima su Cass. civ. Sez. V Sent., 11/06/2010, n. 14105.

⁵⁷ Per completezza si veda il commento di Mattarelli F., *Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in Rivista di diritto tributario, 2019.

detta amministrazione avrebbe avuto accesso all'intero fascicolo relativo ad un procedimento penale in cui erano implicati taluni fornitori, in cui la Glencore non era parte e nel quale essa non poteva quindi avvalersi di alcun diritto, ed elementi di prova sarebbero stati così raccolti e utilizzati contro di essa. D'altro lato, tale medesima amministrazione non avrebbe messo a sua disposizione né il fascicolo relativo ai controlli effettuati presso tali fornitori, in particolare i documenti sui quali si fondano le constatazioni da essa operate, né il suo verbale, né le decisioni amministrative da essa adottate, limitandosi a comunicargliene solo una parte, da essa selezionata secondo i propri criteri. La società aveva ricevuto, nello svolgimento dell'attività accertativa, solamente una descrizione degli elementi di prova che avevano fondato le decisioni confezionate nei confronti dei suoi fornitori, sotto forma di "verbale sintetico". Essa aveva richiesto più volte di poter accedere ad alcuni documenti del fascicolo, che riteneva importanti al fine di espletare la propria difesa, ma tale accesso era stato negato e, solamente in pendenza del processo, era stato (tardivamente) autorizzato l'accesso ad alcuni documenti richiesti, per effetto di un'ordinanza del Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest. In particolare, l'Autorità fiscale aveva comunicato alla società solamente un estratto sintetico degli elementi (asseritamente pertinenti) sui quali si fondavano le contestazioni, i verbali e le decisioni amministrative nei confronti dei fornitori, facendo conoscere questo materiale probatorio solo parzialmente, in via indiretta e mediata, vale a dire operando una selezione sulla quale la Glencore non poteva esercitare alcun controllo, in sede amministrativa, nemmeno sottoponendo tale selezione al vaglio (di legittimità) del giudice del rinvio. Il Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest sospendeva il processo e sottoponeva alla Corte di giustizia tre questioni in via pregiudiziale, strettamente connesse e con una formulazione molto complessa, alla stregua delle quali risaltava l'eventuale violazione del principio fondamentale del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, dell'art. 47 della Carta⁵⁸. Con riferimento alle questioni sottoposte, la Corte ribadisce il principio del "diritto ad essere sentiti", cioè il contraddittorio preventivo, implica il dovere dell'Amministrazione pubblica di prestare l'attenzione necessaria alle osservazioni del cittadino e di motivare in modo sufficientemente dettagliato e concreto la propria decisione finale. La parte più innovativa della sentenza riguarda però le garanzie per il contribuente nel caso in cui la pretesa sia fondata sulla definitività di un provvedimento amministrativo o di un processo penale che accertano la frode di terzi. Al riguardo, la Corte afferma che qualora l'amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti, come nel caso di specie, nell'ambito di procedimenti penali e di

⁵⁸ Così Comelli A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020.

procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, detto soggetto passivo deve poter accedere a tali elementi. Il principio del rispetto dei diritti della difesa esige che il contribuente, durante il procedimento di cui è oggetto, possa avere accesso a tutti questi elementi e a quelli che possano essere utili alla sua difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustificano la restrizione di tale accesso. Non soddisfa tale requisito una prassi dell'amministrazione finanziaria consistente nel non dare al soggetto passivo interessato alcun accesso a tali elementi e, in particolare, ai documenti su cui si fondano le constatazioni effettuate, ai verbali redatti e alle decisioni adottate in esito a procedimenti amministrativi collegati, e nel comunicargli indirettamente, sotto forma di sintesi, solo una parte di tali elementi da essa selezionati secondo criteri che le sono propri e sui quali egli non può esercitare alcun controllo. Con ulteriore passo innovativo la Corte affronta la questione sotto il profilo della prova nel procedimento giudiziale, statuendo che giudice deve poter verificare, nell'ambito di un dibattito in contraddittorio, la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo delle prove assunte nel corso di procedimenti amministrativi connessi avviati contro altri soggetti passivi, nonché delle constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate in esito a tali procedimenti, che sono decisive per l'esito del ricorso. Infatti, la parità delle armi verrebbe meno e il principio del contraddittorio non sarebbe rispettato se l'amministrazione finanziaria, per il fatto di essere vincolata dalle decisioni adottate nei confronti di altri soggetti passivi e divenute definitive, non fosse tenuta a produrre tali prove dinanzi ad essa, se il soggetto passivo non potesse averne conoscenza, se le parti non potessero discutere in contraddittorio tanto su dette prove quanto su tali constatazioni e se detto giudice non potesse verificare tutti gli elementi di fatto e di diritto sui quali si fondano tali decisioni e che sono decisivi per la soluzione della controversia di cui è investito.

Emerge in modo lampante e significativo nelle due sentenze appena analizzate come procedimento e processo sono strettamente connessi tra loro e che le violazioni sorte in sede procedimentale, dovute al mancato rispetto dei principi garantistici posti a tutela del contribuente si ripercuotono necessariamente sul processo, determinando la nullità dell'atto impositivo emesso con la conclusione del procedimento.

Come precedentemente anticipato, né la disciplina comunitaria che, a tal proposito, detta norme che hanno carattere di principio generale rivolto agli Stati membri che li devono recepire, né la Costituzione sono in grado di fornire un complesso garantistico sufficientemente specifico per garantire piena tutela al contribuente.

Da qui l'esigenza di una specifica tutela, ideata e creata su misura, in considerazione dello specifico settore di riferimento e di tutte le sue peculiarità.

Nel contesto specifico del diritto tributario, la normativa di riferimento è rinvenibile nello Statuto dei diritti del contribuente, emanata con L. n. 212 del 27 luglio 2000. Tale disciplina, dal carattere innovativo al tempo della sua entrata in vigore, si occupa, in generale, della codifica dei principi generali dell'ordinamento tributario, entrando anche nel merito della questione sul legiferare in materia fiscale, dettandone specifiche regole e modalità che mai prima d'ora erano state imposte. L'approfondimento circa lo Statuto dei diritti del contribuente verrà trattato nel capitolo successivo.

1.4. Controlli fiscali e tutela del contribuente tra procedimento, processo tributario e principio del contraddittorio.

Nei paragrafi precedenti si sono più volte citati il procedimento ed il processo tributario, anche con l'aiuto di importanti sentenze derivanti dall'ordinamento comunitario che hanno rafforzato il principio del contraddittorio endoprocedimentale e l'importanza del rispetto delle tutele e garanzie stabilite già nella fase antecedente il processo.

Si ritiene opportuno, data la specificità della materia, fornire qualche precisazione circa le differenze che intercorrono in queste fasi di cui una, il procedimento, è solita antecedere il processo ma, ciò non sempre si verifica in quanto, talvolta, il procedimento può non essere necessario o può non essere previsto e, di conseguenza, le uniche tutele utilizzabili si rinvengono solo in sede processuale. A tal riguardo, è utile richiamare il tema sul diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ove viene stabilito che «*La difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento*», dichiarazione in cui preme sottolineare il termine *procedimento* utilizzato dalla norma. Appare chiaro l'intento del legislatore di voler rendere questo diritto effettivo non solo nel processo, ma già in via preliminare ad esso, in quanto la possibilità di difendersi, al fine di ottenere una piena ed effettiva tutela, deve sussistere già dall'avvio del procedimento istruttorio, cosicché fin da subito, il soggetto sottoposto al controllo possa essere tutelato ed altresì abbia la possibilità di intervenire con azioni volte a far valere i propri diritti ed interessi legittimi eventualmente violati dall'amministrazione, evitando di dover esclusivamente subire i comportamenti, anche illegittimi del soggetto pubblico per tutta la durata dell'istruttoria.

Le relazioni tra procedimento e processo, per essere comprese, vanno necessariamente analizzate alla luce dei contributi della dottrina nonché coordinate con le disposizioni circa il

procedimento amministrativo, quale procedura che per prima ha determinato l'anticipazione della dimensione processuale all'interno di quella procedimentale.

Il procedimento tributario è andato via via arricchendosi di nuovi elementi nel tempo, a partire dalla Legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo in generale che ne ha disciplinato i tratti fondamentali, sia con le discipline successive che lo hanno ampliato inserendo nuovi profili di garanzia, nonché l'inserimento all'interno dell'ordinamento di norme volte ad instaurare una sempre maggiore partecipazione collaborativa tra l'amministrazione ed i soggetti privati, sino a contemplare una serie di previsioni, relative all'attività istruttoria nel suo complesso ed ai momenti attuativi che hanno avvicinato i concetti di procedimento e di processo riducendone significativamente le differenze⁵⁹.

Dato l'avvicinamento dei concetti di procedimento e di processo, si è reso più attuale uno studio dei profili probatori nel procedimento, che sia condotto tenendo conto delle tematiche e delle elaborazioni sul processo.

Un aspetto di carattere centrale che relaziona il procedimento con il processo tributario è rinvenibile sul tema dell'aspetto probatorio, l'affermazione di un pieno diritto alla prova, rende indispensabile l'esame del contraddittorio e del profilo della motivazione degli atti amministrativi per accertare quali siano le connotazioni che tali istituti assumono nella proiezione dal processo al procedimento. Come già anticipato, la fase istruttoria del procedimento rappresenta il momento in cui si forma la prova giuridica, utilizzabile solamente nell'eventuale processo che seguirà l'atto impositivo. In tal senso, contraddittorio e motivazione degli atti sono principi tipicamente riconducibili alla sfera del processo, che vengono però anticipati in sede procedimentale al fine di garantire una tutela effettiva al contribuente sottoposto a verifica. Si parla, in questo senso, di proiezione dei principi dal processo al procedimento, in quanto, le regole dettate per il processo, in sede tributaria sono spesso anticipate e quindi traslate nella fase procedimentale.

Nonostante gli elementi comuni alle due procedure, la differenza principale è rinvenibile nel momento di attuazione di una o dell'altra. Il procedimento, come più volte ricordato sin qui, si inserisce all'interno della fase istruttoria, dunque preliminare ad eventuali atti impositivi da parte dell'amministrazione, la quale opera utilizzando i poteri istruttori ad essa attribuiti per controllare e verificare se le dichiarazioni ed i comportamenti del contribuente sono conformi a quanto previsto dalle norme, con il fine di perseguire l'interesse fiscale. Qui, l'esercizio del potere di controllo è, in un certo senso, controbilanciato dall'obbligo del contraddittorio

⁵⁹ Così Muleo S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giappichelli, 2000.

procedimentale che impone all'amministrazione di coinvolgere il contribuente nella fase di accertamento del tributo. Il processo, invece, incorre in fase successiva, al termine del controllo effettuato dall'amministrazione e successivamente all'erogazione dell'atto impositivo. In questo caso, il contribuente che ritiene l'atto impositivo illegittimo, o comunque lesivo dei propri diritti o interessi, può avvalersi del diritto di difesa ricorrendo in giudizio avverso l'amministrazione, instaurando così il contraddittorio in sede processuale⁶⁰.

Il contraddittorio procedimentale, essendo un contraddittorio «a due», tra l'amministrazione finanziaria ed il privato, carente della figura del giudice terzo che è invece, presente nella sfera giurisdizionale, si caratterizza in quanto il ragionamento delle parti, o meglio, dell'amministrazione finanziaria in un primo momento, costituisce uno sviluppo concettuale che deve necessariamente tenere in considerazione l'apporto della controparte, ossia del privato. Si parla, in questo senso, del diritto di accertare e di concorrere all'accertamento, attribuiti sia al soggetto pubblico ed altresì presenti dalla prospettiva privata, nonché del diritto di difendersi provando, in capo al solo soggetto privato.

Ciò detto, in perfetta coerenza ed attuazione degli artt. 97 e 24 Cost., preme fare una precisazione con specifico riferimento alla relazione tra l'art. 24 Cost. e la sua applicazione in ambito tributario. La Corte costituzionale, con Sentenza n. 248/1983 ha statuito che «l'art. 24 Cost. è violato anche quando il diritto di difesa non sia garantito nelle procedure poste al di fuori del normale intervento del magistrato, preordinate ad una pronuncia penale». La Corte ha pertanto ritenuto che il termine "procedimento" previsto dall'art. 24, comma 2, Cost. deve essere esteso anche a quelle attività preordinate al processo penale, pur se svoltesi al di fuori del normale intervento del giudice, estendendo così le garanzie tipicamente previste per l'attività giurisdizionale anche al di fuori del processo. Si ritiene, perciò, che lo stesso ragionamento possa essere applicato anche al procedimento tributario e pertanto, debba essere garantito il contemperamento con le esigenze pubblicistiche relative all'esplicazione delle indagini ed al diritto di difesa dei soggetti sottoposti a verifica.

L'istituto del contraddittorio, pertanto, si rileva funzionale all'esplicazione del diritto di difesa, nonché alla migliore attuazione degli interessi pubblici di cui l'amministrazione finanziaria è incaricata. L'analisi del contraddittorio ha individuato come nucleo essenziale di tale istituto la possibilità di essere ascoltati dall'amministrazione prima di ogni decisione sulle istanze proposte. Il contraddittorio, in questo senso, si pone sia in funzione di contrappeso rispetto ad un diritto alla prova che sia consentito alle parti nella misura più ampia possibile,

⁶⁰ Per approfondimenti sul tema si rimanda a Muleo S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giappichelli, 2000.

sia quale idoneo strumento per un miglior accertamento della conoscenza del fatto, attraverso l'apporto partecipativo di ogni interessato, operando come diritto e garanzia pienamente funzionale alla tutela del diritto di difesa. È attraverso il contraddittorio, difatti, che l'attività dei soggetti interessati può essere utilmente stimolata, e al tempo stesso la possibilità di difesa può essere efficacemente garantita, in una provocata collaborazione all'accertamento del vero⁶¹.

Come precedentemente chiarito, l'istituto del contraddittorio si inserisce anche nel procedimento tributario quale garanzia volta ad assicurare un pieno diritto di difesa, anche al di fuori del processo e del procedimento penale, in virtù di quanto stabilito dalla Sentenza n. 248/1983 della Corte costituzionale.

Nella funzione impositiva sono presenti plurime applicazioni del principio del contraddittorio, funzionale all'attuazione imparziale della legge d'imposta. Vi sono elementi di continuità tra la concreta operatività nell'ordinamento tributario di un istituto retto da regole omogenee e coerenti, suscettibile di autonoma considerazione all'interno della disciplina dinamica d'imposta. Il tratto fondamentale dell'istituto del contraddittorio è l'indefettibilità di un esame delle ragioni del privato prima dell'emanazione di un atto impositivo a lui destinato. Tale carattere si riscontra nella specifica declinazione dell'istituto nel procedimento tributario, nella disciplina della liquidazione e del controllo formale della dichiarazione, nonché nel disconoscimento dei vantaggi tributari conseguito attraverso operazioni elusive, momenti in cui l'amministrazione ha l'obbligo di coinvolgere il contribuente nelle indagini, avanzando richieste documentali o spiegazioni.

Con riferimento ad altro elemento essenziale incardinato nel procedimento e nel processo, nonché in stretta relazione con il principio del contraddittorio, è il dovere dell'amministrazione di motivare il provvedimento finale, in considerazione delle osservazioni del contribuente. Tale dovere, in sede procedimentale, viene meno solo nella liquidazione e nel controllo formale della dichiarazione, ciò in quanto tali attività sono dirette a verificare la correttezza delle indicazioni e delle operazioni di liquidazione fornite e compiute dal dichiarante e non la loro corrispondenza alla realtà. Del resto, anche dopo l'esaurimento di siffatti controlli il titolo dell'eventuale iscrizione a ruolo delle maggiori somme dovute è costituito dalla dichiarazione e non da un provvedimento che l'amministrazione dovrebbe dotare di motivazione. Il dovere di motivazione delle deduzioni del contribuente riprende invece pieno vigore in tutte le altre fattispecie partecipative considerate⁶².

⁶¹ Così Muleo S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Giappichelli, 2000.

⁶² Per approfondimenti sul tema si rimanda a Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, 2009, p. 143 ss.

2. I DIRITTI E LE GARANZIE DEL CONTRIBUENTE NELLA FASE ISTRUTTORIA DEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LORO APPLICAZIONI.

L'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente ha segnato in modo decisivo una nuova epoca nel campo delle garanzie e delle tutele del contribuente in materia fiscale.

Come si è potuto comprendere nel capitolo precedente, diversi sono i diritti di cui dispone il contribuente nel momento della verifica fiscale. Naturalmente, come ribadito in più occasioni, il fatto di detenere un diritto non ne assicura effettiva tutela. Avere un diritto significa possedere una pretesa che sia legittima in quanto giustificata dalla legge e dai principi generali dell'ordinamento. Di contro, la pretesa è qualificabile come diritto quando coinvolge il comportamento di altri individui e dello Stato, in un complesso intreccio di situazioni giuridiche attive e passive. Ad un diritto corrisponde, in via di principio, un obbligo corredato da una serie di forme di uso legittimo della forza impiegata per ottenere un comportamento conforme alla pretesa. Pertanto, affinché un diritto sia effettivo occorre che vi siano meccanismi idonei a proteggerlo, cioè, per dirlo in altri termini, è necessario che siano state istituite adeguate garanzie⁶³.

Prima dello Statuto, gli unici meccanismi di tutela erano rinvenibili nei principi generali dettati dalla Costituzione e nelle discipline comunitarie mentre, le garanzie più specifiche andavano ricercate nelle discipline interne al diritto amministrativo.

Come già discusso, le disposizioni normative presenti nella Costituzione e nelle discipline comunitarie, seppur di elevatissimo tenore, dettano le regole di principio, su cui l'attività amministrativa si fonda ma non sono sufficientemente sensibili a cogliere le peculiarità del diritto tributario e pertanto, non hanno la capacità di fornire le adeguate e necessarie tutele ai contribuenti.

Per questa ragione, sul finire degli anni '80, il Governo intraprese un progetto volto a delineare e redigere un nuovo strumento atto a perseguire l'obiettivo di raccogliere ed enucleare il plesso dei diritti in capo al contribuente e prevedere le apposite garanzie. Il tentativo del Governo andò a buon fine con l'emanazione della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

⁶³ Per approfondimenti sul tema si rinvia a Celotto A., *Diritti (Diritto costituzionale)*, in Digesto, 2017.

2.1. Lo Statuto dei diritti del contribuente: cenni storici e ragioni a fondamento di tale disciplina.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, inseritosi nel nostro ordinamento con la L. n. 212/2000, è il frutto di un lavoro duraturo, iniziato negli anni '80 dall'idea di una riforma del sistema fiscale e dal desiderio di rendere la disciplina delle tutele del contribuente più confacente al diritto tributario vivente.

Di fatto, in quegli anni, il potere tributario era concentrato in un unico soggetto: il Governo, il quale scriveva la legge impositiva mediante l'utilizzo, o meglio, l'abuso dello strumento del decreto legge; la interpretava e la imponeva con le proprie circolari ai contribuenti; la applicava con i propri atti di accertamento e, infine, la modificava continuamente, ancora con l'utilizzo di decreti legge⁶⁴.

La disciplina tributaria, dal carattere fortemente casistico e suscettibile di rapidi mutamenti, spesso sfuggiva al controllo giurisdizionale, nel senso che la Corte di cassazione interveniva nei giudizi solamente a distanza di anni, quando l'interpretazione non era più diritto vivente e, allo stesso modo, tali caratteri rendevano sempre più difficile il controllo *ex-post* della Corte costituzionale. La problematica evidenziata era chiaramente dovuta dalle azioni del Governo, il quale operava modificando continuamente la disciplina tributaria facendo impropriamente uso del decreto legge.

Inoltre, l'incontrollata espansione della spesa pubblica avutasi a partire dalla seconda metà degli anni '70 comportò la necessità di acquisire affannosamente risorse sempre più cospicue. Tuttavia, neppure l'eccezionale aumento del prelievo tributario imposto in quel periodo si rilevò sufficiente a sostenere le spese dello Stato.

Questa situazione indirizzò la produzione legislativa verso l'intensificazione degli adempimenti formali ed il potenziamento dei poteri di indagine avverso le situazioni di evasione. Successivamente, con l'obiettivo di limitare e contenere i deficit di bilancio, iniziarono a nascere, e a sovrapporsi, disposizioni che, in nome dell'interesse fiscale, si andarono via via moltiplicando e stratificando, costituendo così un *corpus* autonomo rispetto alla disciplina fiscale in vigore.

Accadde così che l'ordinamento perdesse del carattere di sistematicità, divenendo una normativa casistica e labirintica che comportò oneri sempre più consistenti sia per il contribuente con riferimento alla gestione del rapporto fiscale, ma anche per l'Amministrazione

⁶⁴ Così Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Il Fisco* n. 1 del 2006.

finanziaria che dovette misurarsi con nuovi tributi caratterizzati da un elevato tasso di mutabilità e con diversi modelli accertativi da applicarsi⁶⁵.

A fronte della caotica situazione appena descritta, si rendeva necessaria una rimodulazione del sistema impositivo. La crisi finanziaria dovuta alle inefficienze del sistema fiscale aveva causato una situazione del tutto peculiare per cui era necessario accogliere una nuova prospettiva volta a recuperare sia equità che efficienza.

Di conseguenza, si iniziò a maturare la consapevolezza circa la necessità di innovare il sistema fiscale per renderlo più idoneo a soddisfare le esigenze di tutela del contribuente. Tale idea si poneva l'obiettivo di perseguire i principi costituzionalmente imposti sull'attività della pubblica amministrazione, nonché favorire un efficace controllo giurisdizionale, indirizzando il sistema fiscale verso una disciplina di principi, volta a recuperare la certezza del diritto. Difatti, la normativa fiscale non può essere analitica ed enumerativa, fondata su substrati di casi e sottocasi, ma deve essere ricostruita per principi ed uniformata creando una parte generale di regolazione degli istituti generali, comuni ai vari tributi⁶⁶. Inoltre, l'esigenza di maggiore trasparenza e conoscibilità delle norme, si pensava, avrebbe portato dei benefici anche sotto il profilo degli adempimenti formali che sarebbero stati rimodulati sulla base di criteri di semplificazione, trasparenza e stabilità⁶⁷.

In tale contesto si iniziò perciò a discutere sulla necessità di una piena realizzazione dei diritti del contribuente, nella consapevolezza dell'esistenza di diritti e doveri reciproci nel rapporto tra Stato e cittadino. Questa esigenza sorgeva dal bisogno di ordinare e restituire correttezza al rapporto tra cittadini e amministrazione finanziaria, anche al di là di quanto già stabilito nella legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo ed era, al tempo stesso, anche promossa dalla stessa legge la quale, espressamente ribadiva l'obbligo della pubblica amministrazione di improntare la propria attività ai criteri di economicità, efficacia e pubblicità.

Le descritte esigenze mossero i progetti di redigere una Carta dei diritti del contribuente, il cui primo tentativo scaturì con un disegno di legge costituzionale nel 1996. Tale proposta, avente valore di legge costituzionale, venne fortemente contrastata in quanto, l'iter di ordinaria discussione ed approvazione delle norme di rango costituzionale è particolarmente gravoso in termini di tempo nonché particolarmente esigente in termini di maggioranze parlamentari da raggiungere e ciò avrebbe determinato un ulteriore ritardo per l'emanazione della disciplina di

⁶⁵ Per approfondimenti sul contesto sociale e legislativo che ha portato alla nascita dello Statuto dei diritti del contribuente si rimanda a: Marongiu G., *Lo statuto dei diritti del contribuente. Seconda edizione*, Giappichelli, 2010.

⁶⁶ Così Visco V., *Il fisco giusto. Una riforma per l'Italia europea*, Il Sole 24 Ore, 2000, p. 25.

⁶⁷ Così Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente. Seconda edizione*, Giappichelli, 2010, p. 41 ss.

cui sempre più forte si percepiva l'esigenza. Date le critiche mosse in tal senso, il progetto circa l'emanazione di una Carta dei diritti del contribuente del 1996 non andò a buon fine.

Si giunse, infine, all'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente con la Legge ordinaria n. 212 del 2000.

2.2. I principi generali dello Statuto quali attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e rapporto con la Legge sul procedimento amministrativo (L. n. 241/1990).

Con l'inserimento della nuova disciplina dettata dallo Statuto dei diritti del contribuente, per la prima volta, si prevede un corpus unitario di norme appositamente pensate per superare i limiti della legislazione precedente. Tale documento codifica i principi generali dell'ordinamento tributario che mai prima d'ora erano stati formulati.

La L. n. 212/2000 si configura come innovativa, specialmente in quanto non si limita ad informare i contribuenti dei loro diritti nel procedimento impositivo e garantirli, ma disciplina anche il modo di legiferare in materia tributaria, vincolando il potere legislativo.

Lo Statuto, in tal senso, ha l'obiettivo di garantire una disciplina tributaria scritta per principi, volta ad essere stabile nel tempo, affidabile e trasparente, pertanto idonea ad agevolare nell'interpretazione sia il contribuente che l'amministrazione finanziaria e diminuire le ragioni dell'evasione⁶⁸.

L'innovazione apportata dallo Statuto non è di poco conto in quanto, i principi costituiscono punti di riferimento per il buon funzionamento delle istituzioni e, allo stesso tempo, possono rappresentare un limite all'esercizio della potestà normativa, assumendo pertanto una funzione di garanzia. Tra questi, i primi ad essere richiamati dallo Statuto dei diritti del contribuente sono quelli forniti dagli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione⁶⁹. Tale richiamo «sta a significare che le prescrizioni dello Statuto rappresentano, per espresso e autorevole riconoscimento del legislatore ordinario, il necessario ed equilibrato contemperamento delle contrapposte esigenze di rango costituzionale che si fronteggiano in materia tributaria»⁷⁰, con

⁶⁸ Per completezza si rimanda a Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004, pag. 59.

⁶⁹ Questa la statuizione presente nell'art. 1 della L. n. 212 del 2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente.

⁷⁰ Così Russo P., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè, 2002, pag. 63.

la conseguenza che ad esse occorre muovere nel giudizio di legittimità costituzionale di una disciplina derogativa di quella posta dallo Statuto⁷¹.

Le norme in discorso costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario tendenti ad attuare gli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione⁷² e formano pertanto il "nocciolo duro" nel disciplinare i rapporti tra amministrazione e contribuenti.

A tal riguardo però, un ragionamento su cui vale la pena soffermarsi è relativo all'assenza dell'art. 24 Cost. tra i principi enucleati nell'art. 1 dello Statuto. Come discusso in precedenza, il diritto di difesa funge da principale contrappeso volto a bilanciare le situazioni di illegittimità generate dall'improprio agire dell'amministrazione. Inoltre, tale diritto è definito dalla stessa Costituzione come inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Il termine procedimento inserito all'interno dell'Art. 24 Cost. fa chiaramente riferimento alla dimensione processuale, in quanto, nella fase antecedente il processo non sono previsti stati e gradi, i quali afferiscono esclusivamente a quest'ultimo. Inoltre, come si è detto, lo Statuto ha apportato delle innovazioni al procedimento tributario, promuovendo la partecipazione attiva del contribuente già prima che possa avviarsi il contenzioso, anche al fine di evitare l'apertura dello stesso. Da tali considerazioni si comprende il motivo per cui l'art. 24 Cost. non è richiamato all'interno dello Statuto.

Per quanto concerne il rapporto dello Statuto con il diritto amministrativo si segnala che il procedimento tributario, quale specie del più ampio *genus* del procedimento amministrativo, è governato da principi suoi propri nonché dai principi da quest'ultimo ritratti. Da un lato, è stata ammessa una generale applicabilità dei principi e delle norme previste nella L. n. 241/1990 nel procedimento tributario, nei limiti in cui non esistono specifiche esclusioni⁷³, ossia facendo "salva la specialità" della materia tributaria⁷⁴.

In ogni caso, i principi di fondo di entrambi i procedimenti attingono dalle norme costituzionali e da quelle sul buon andamento e sull'imparzialità dell'azione amministrativa, cioè dall'art. 97 Cost., nonché dai principi generali dei procedimenti amministrativi espressi

⁷¹ Così Marongiu G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2004, pag. 62.

⁷² Così Corte di cassazione, Sezione V, 30-03-2001, n. 4760.

⁷³ Per completezza si rimanda a Salvini L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'IVA)*, CEDAM, 1990.

⁷⁴ In particolare, la sentenza della Corte di Cassazione, 23-01-2006, n. 1236, ove afferma 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 (...)». Inoltre, la stessa L. n. 241/1990 all'art. 13, comma 2, prevede la non applicabilità del disposto ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano.

dalla L. n. 241/1990, sia da quelli più specificamente relativi al procedimento tributario, dettati dalla L. n. 212/2000⁷⁵.

L'individuazione dei principi in oggetto serve, pertanto, a dare forma concreta alle clausole generali di cui all'art. 97 Cost. e, tramite tale passaggio normativo, a dare una forza superiore nella gerarchia delle fonti agli stessi, con la conseguenza di venire ad operare nell'ordinamento non solo come criteri ermeneutici ma anche come vere e proprie norme positive, riempiendo lacune e fungendo da parametro di legittimità di leggi o regolamenti con loro in contrasto. Sotto tale profilo, essi assumono un ruolo particolarmente importante in ambito fiscale, per la tutela del contribuente innanzi le pretese dell'Amministrazione finanziaria, in quanto, il diritto tributario è materia caratterizzata da un'ipertrofica produzione normativa, spesso legata ad esigenze contingenti e scarsamente meditate, che ne comporta, tra inefficienze interne e vincoli internazionali, una certa caoticità ed un certo scoordinamento⁷⁶.

Pertanto, la funzione dei principi generali diviene allora quella fondamentale sia di razionalizzare il tessuto normativo, informando i criteri interpretativi da applicare ai casi di specie, sia di integrarlo, oltre che di costituirne il parametro di legittimità⁷⁷.

Il procedimento tributario, rientrando nell'ambito generale del procedimento amministrativo, deve inoltre essere informato al criterio del giusto procedimento e dal corollario dei principi applicabili al procedimento amministrativo⁷⁸.

Date le ragioni appena illustrate appare semplice comprendere la stretta interconnessione esistente tra procedimento tributario ed amministrativo.

2.3. La fase istruttoria del procedimento tributario: struttura e tipologie di controlli.

Data l'analisi sin qui svolta, ora s'intende approfondire la tematica delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale entrando nel vivo della materia relativa all'accertamento tributario. L'accertamento tributario rappresenta il momento in cui l'Amministrazione finanziaria, nello svolgimento della sua attività di vigilanza, va ad indagare

⁷⁵ Così Gandini D. in Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 8.

⁷⁶ Così Marcheselli A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Giuffrè, 2010, pag. 6.

⁷⁷ Così Gandini D. in Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 8.

⁷⁸ Così Tundo F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, 2013, pag. 41.

per tentare di ricostruire i fatti compiuti dal contribuente, con l'obiettivo di verificarne la conformità alla legge e contrastare l'eventuale evasione o elusione fiscale.

Come precedentemente approfondito, il procedimento tributario, quale *species* appartenente al *genus* del procedimento amministrativo, è un ordine unitario di una pluralità di operazioni ed atti, ossia di attività materiali e formali; tale ordine è disciplinato dalla legge e da principi generali, cosicché, in caso di sua violazione, il correlativo vizio si riverbera, direttamente o indirettamente, sul provvedimento finale, adottato all'esito della sequenza. Questi atti ed operazioni, secondo la sistematica tradizionale propria di ogni procedimento amministrativo, si articolano in "fasi" tra loro omogenee, ognuna dotata di propria struttura e disciplina capaci di individuare sostanza, obiettivi e finalità⁷⁹.

Queste fasi possono sinteticamente riassumersi nelle seguenti tre:

- l'iniziativa: ossia la fase da cui il procedimento trae origine;
- l'istruttoria: che rappresenta la fase tesa ad accertare qual è l'assetto in fatto e in diritto della fattispecie su cui si deve provvedere;
- la decisione: momento ove si determina il contenuto del provvedimento.

Data l'analisi che con questo elaborato si desidera condurre, ci soffermeremo sulla fase istruttoria. A tal fine, si procederà con una breve analisi circa le metodologie dell'accertamento e le peculiarità che li contraddistinguono, con particolare riferimento al tema delle tutele. È utile segnalare sin d'ora che le garanzie di fatto applicabili possono differire a seconda della tipologia di controlli eseguiti.

La fase istruttoria, quale momento che dà pieno avvio al procedimento tributario relativo all'accertamento delle imposte, verrà analizzata partendo dalle valutazioni sulle ragioni che hanno portato l'Amministrazione finanziaria ad aprire l'iniziativa, passando poi ad osservare lo svolgimento del procedimento dal punto di vista analitico, allo scopo di farne emergere le disfunzioni, sino a giungere alla conclusione dello stesso con la redazione del processo verbale di constatazione e l'emissione dell'eventuale avviso di accertamento.

Come già più volte ribadito, l'esistenza di un documento volto ad enunciare una serie di garanzie, quale è lo Statuto dei diritti del contribuente, non assicura effettività della tutela e, come si vedrà, ricorrenti sono i casi in cui le garanzie non sono di fatto rispettate o, i casi in cui l'insieme degli interessi meritevoli di tutela che intercorrono nel caso concreto risulti complesso a tal punto da non trovare il giusto equilibrio tra gli stessi e, di fatto, l'Amministrazione si trovi a preferirne alcuni, a scapito di altri.

⁷⁹ Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 161.

In virtù di tali situazioni è facile comprendere quanto sia rilevante analizzare questi processi, al fine di coglierne le criticità e apportare le necessarie modifiche con lo scopo di garantire piena tutela al contribuente nella fase di espletamento delle verifiche fiscali, a salvaguardia dello stesso e dei principi generali su cui l'intera istruttoria si fonda.

Il procedimento amministrativo in generale ha pieno avvio dall'istruttoria, che coincide con l'inizio del controllo da parte dell'Amministrazione la quale, in virtù dei poteri ad essa attribuiti, al fine di vigilare sulla concreta applicazione delle norme, interviene per indagare sulla presenza di eventuali atti o comportamenti illegittimi ed emettere le relative sanzioni. Pertanto, nel diritto tributario la fase istruttoria prende avvio nel momento in cui l'Amministrazione finanziaria, nell'espletamento della sua funzione di vigilanza, avvia le procedure di controllo al fine di preservare l'interesse fiscale, andando ad indagare sui possibili atti di evasione o elusivi compiuti dai contribuenti.

Le modalità della verifica variano a seconda della tipologia di controllo effettuato, a cui corrisponde una diversa procedura istruttoria. Difatti, le procedure di accertamento possono espletarsi essenzialmente attraverso tre tipologie di modelli: controlli automatizzati, controlli formali e controlli sostanziali⁸⁰.

2.3.1. Il controllo automatizzato.

I controlli automatizzati si svolgono mediante procedure informatiche e sono tra i più utilizzati sia con riferimento alle imposte sui redditi, sia per quanto riguarda l'Iva ed hanno ad oggetto la liquidazione dell'imposta. Le verifiche effettuate si fondano sulla dichiarazione presentata dal contribuente ed hanno l'obiettivo di verificare che l'importo autoliquidato e versato dallo stesso corrisponda a quanto dovuto. Nel caso di difformità l'Amministrazione finanziaria provvede a correggere e rettificare gli eventuali errori formali e di calcolo, procedendo direttamente alla riscossione, sulla base di quanto disposto dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 per quanto concerne dell'accertamento dell'imposta sul reddito e sulla base di quanto stabilito dall'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 in materia di Iva.

In entrambi i casi, il risultato del controllo deve essere comunicato al contribuente, il quale, qualora rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione, ovvero procedere al pagamento. Se nel termine previsto il contribuente rimane inadempiente, l'Amministrazione

⁸⁰ Per approfondimenti sul tema dei controlli si rimanda alla letteratura, tra cui, Tesauro F., *Compendio di diritto tributario*, Utet giuridica, 2016 e Beghin M., *Diritto tributario*, Cedam, 2020.

provvederà all'iscrizione a ruolo delle somme dovute, congiuntamente alle sanzioni, come stabilito dall'art. 2 del D. Lgs. n. 462/1997.

È semplice comprendere come questa tipologia di controllo automatizzato non possa estendersi a controlli diversi da quelli volti alla liquidazione delle dichiarazioni perché non sarebbe in grado di cogliere gli elementi necessari per la corretta ricerca del vero, inteso come corretto valore imponibile del reddito a cui dovrebbe corrispondere l'esatta imposizione ex. art. 53 Cost.

2.3.2. Il controllo formale.

Un'altra tipologia di controllo utilizzato dall'Amministrazione finanziaria è il controllo formale delle dichiarazioni, disciplinato per le imposte sui redditi dall'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, il quale stabilisce i termini ed i criteri selettivi per individuare i soggetti da sottoporre al controllo. In questo caso, l'accertamento viene svolto sulla base di criteri selettivi e limitatamente a specifiche voci della dichiarazione, anche sulla base di elementi esterni a tale documento.

In questo caso, nell'eventualità in cui si riscontrino discrepanze tra la dichiarazione presentata ed il reddito determinato dall'Amministrazione, il contribuente può essere invitato a fornire chiarimenti relativamente ai dati contenuti nella dichiarazione nonché a trasmettere la documentazione utile ai fini dell'accertamento.

Dopo aver invitato il contribuente e aver accuratamente valutato le eventuali integrazioni fornite, l'Amministrazione procede con la rettifica della dichiarazione, escludendo in tutto o in parte gli elementi quali deduzioni o detrazioni d'imposta ritenuti illegittimi, correggendo gli eventuali errori materiali e di calcolo nonché liquidando la maggior imposta dovuta sulla base delle modifiche apportate alla dichiarazione.

L'esito della verifica dev'essere comunicato al contribuente con l'indicazione dei motivi che hanno portato l'Amministrazione alla rettifica degli imponibili dichiarati.

Anche in questo caso, come per quello precedentemente analizzato, con la comunicazione dell'esito della verifica, il contribuente è invitato, mediante avviso bonario, a versare la maggiore imposta accertata e, nel caso di mancato versamento, la somma viene iscritta a ruolo, comprensiva di sanzione.

Si rileva che, sulla base di quanto stabilito dell'art. 6, comma 5 dello Statuto, la notifica dell'avviso bonario è obbligatoria e la sua mancanza determina la nullità della cartella di pagamento, ossia dell'atto esecutivo che legittima l'Amministrazione ad intervenire ai fini della riscossione.

2.3.3. Il controllo sostanziale.

Il controllo sostanziale invece, supera il controllo formale in termini di profondità dell'indagine. Esso è svolto dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di Finanza utilizzando, in primo luogo, l'Anagrafe tributaria quale strumento che raccoglie e ordina i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate agli uffici dell'Amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari⁸¹.

Poiché risulta impensabile, oltre che inefficiente, procedere indistintamente al controllo di tutti coloro che hanno presentato una dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria è necessariamente costretta a tracciare un proprio programma operativo, redatto su base annuale, incentrato sulla scrematura e selezione delle posizioni nei confronti delle quali svolgere l'attività istruttoria. Naturalmente, tale programma funge da linea di indirizzo, ma non potrà trascurare l'eventuale emersione di situazioni di evasione totale, delle quali i programmi operativi non possono tener conto⁸².

In tal senso, si rinvia all'art. 37 del D.P.R. 600/1973, il quale nel suo primo comma statuisce che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria procedono sulla base di criteri selettivi fissati annualmente e tenuto conto anche delle loro capacità operative.

Risulta agevole comprendere quanto la preventiva identificazione dei contribuenti risponde ad una duplice esigenza, ossia, quella di concentrare la capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria su soggetti che manifestino indici di pericolosità fiscale e, dall'altro lato, l'esigenza di impiegare in modo efficiente le risorse a disposizione, evitando inefficienze dell'azione amministrativa.

Attraverso il controllo sostanziale, gli uffici dell'Agenzie delle entrate e della Guardia di finanza, verificano il contenuto delle dichiarazioni e cercano di individuare i soggetti che ne hanno omesso la presentazione, avvalendosi delle informazioni di cui siano comunque in possesso, come stabilito dall'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973.

Nell'analisi di tale disposizione, s'intende sottolineare che, nell'espletamento del controllo l'Amministrazione si avvale delle informazioni che siano *comunque* in suo possesso. Tale espressione sottolinea che, ai fini dell'accertamento delle imposte, qualsiasi informazione pubblica possa essere utilizzata a supporto della verifica e dunque, contro il contribuente.

Con riferimento ai poteri degli uffici nell'espletamento dell'attività istruttoria, questi sono disciplinati nell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973. Le principali macroaree di poteri che detiene

⁸¹ Questi i compiti dell'Anagrafe tributaria come definiti dall'art. 1 del d.p.r. n. 605/1973.

⁸² Così Beghin M., *Diritto tributario*, Cedam, 2018, pag. 299.

l'Amministrazione finanziaria per reperire le informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento riguardano:

- la possibilità di effettuare inviti o richieste al contribuente o a soggetti terzi;
- l'espletamento di indagini bancarie;
- il potere di effettuare accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, sempre con l'obiettivo di reperire informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento.

Riguardo alla prima tipologia di potere citato, l'Amministrazione può inviare richieste o invitare il contribuente a comparire di persona o ad esibire e trasmettere dati e notizie; può interpellare soggetti terzi, quali altre amministrazioni pubbliche, società di assicurazione, enti che svolgono attività di intermediazione e gestione finanziaria e soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili al fine di raccogliere informazioni e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento dei redditi imponibili da assoggettare a tassazione.

In tema di indagini bancarie, invece, la questione risulta di particolare interesse in quanto, per il Fisco, il segreto bancario non trova applicazione. Tale affermazione ha fondamento in quanto annunciato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 51/1992, la quale ha individuato il segreto bancario come «un dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie» ed ha chiarito che «le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di questo ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), ovvero fino al punto di farne derivare il benché minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'Amministrazione della Giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati⁸³».

Sulla base delle informazioni e dei dati ricevuti dal contribuente a seguito delle richieste, degli inviti e delle indagini effettuate, l'Amministrazione finanziaria può fondare gli avvisi di accertamento. In questi casi, il contribuente ha l'onere di dimostrare di aver correttamente operato le variazioni in aumento e diminuzione per l'esatta determinazione del reddito soggetto ad imposta o, che le operazioni accertate dell'Amministrazione non hanno rilevanza a tal fine.

Per quanto concerne esclusivamente gli imprenditori, l'ufficio può procedere alla qualificazione di ricavi anche dei prelevamenti effettuati se il contribuente non ne indica il beneficiario, sempreché non risultino dalle scritture contabili. In entrambi i casi operano delle presunzioni relative, che possono essere scardinate dal contribuente qualora egli fornisca prova contraria, in altra prospettiva però si sottolinea che l'Amministrazione deve dar modo al

⁸³ Così Corte cost., 18-02-1992, n. 51.

contribuente di provare il contrario prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. In tal senso, si evidenzia nuovamente che il contraddittorio preventivo è requisito di legittimità dell'avviso, anche se la giurisprudenza non lo considera obbligatorio, come vedremo successivamente.

Infine, con riferimento al potere di effettuare accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente si rileva che la forma principale di controllo è la verifica, la quale consiste in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo, seguito da ispezioni documentali ed altri controlli e si conclude con la redazione di un processo verbale di constatazione. Il potere di accesso è, perciò, strumentale all'esercizio di altri poteri, quali l'effettuazione di ispezioni e verifiche.

Preme sin da subito rilevare la delicatezza dell'argomento all'interno del quadro delle garanzie costituzionali ove l'art. 14 Cost. dichiara il domicilio quale luogo inviolabile pur ammettendo, però, la possibilità di eseguirvisi ispezioni, perquisizioni e sequestri nei casi e nei modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale⁸⁴.

In quest'ambito vale altresì la previsione penalistica di domicilio ex art. 614 c.p. inerente ai locali destinati all'esercizio di attività economiche, rilevando che tali luoghi non sono coperti dalla garanzia sul domicilio.

In conformità con quanto appena descritto si segnala che, sulla base del luogo ove l'accesso dev'essere eseguito, diverse sono le autorizzazioni che l'Amministrazione deve possedere per poter operare⁸⁵. Per effettuare l'accesso presso i locali aperti al pubblico, destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, l'autorizzazione consiste nell'ordine di servizio firmato dal capo dell'ufficio fiscale deputato all'effettuazione del controllo. Nel caso di accesso presso locali adibiti allo svolgimento di attività economiche ed anche di abitazione, l'ordine di servizio dovrà essere corredato dall'autorizzazione all'accesso rilasciata dal Procuratore della Repubblica. L'accesso in locali diversi da quelli appena menzionati dovrà effettuarsi previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali⁸⁶.

Al fine di controbilanciare il vasto potere detenuto dall'Amministrazione finanziaria nell'espletamento delle verifiche fiscali, in tale contesto si inserisce l'art. 12 dello Statuto dei

⁸⁴ Si ricorda in tal senso il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

⁸⁵ In tal senso, si rinvia all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di imposte sul reddito e all'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 quanto all'IVA.

⁸⁶ Sul tema di accessi, ispezioni e verifiche si rimanda all'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di imposte sul reddito e all'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 in materia IVA.

diritti del contribuente, recante i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Tale disposizione disciplina in maniera accurata le modalità attraverso le quali la verifica dovrà svolgersi, nella legittimità dell'azione amministrativa e del rispetto del contribuente.

Effettuata la verifica, a conclusione della stessa l'Amministrazione finanziaria redige il processo verbale di constatazione, documento che sintetizza i dati rilevati e, se nel corso delle analisi i verificatori ritengono di aver individuato fatti penalmente rilevanti, essi inoltrano il verbale alla Procura della Repubblica.

Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può presentare all'Agenzia delle Entrate, nel termine di sessanta giorni, una memoria difensiva contenente osservazioni e richieste, che devono essere valutate dagli uffici impositori. Tali osservazioni devono essere considerate nell'avviso di accertamento, il quale non può essere emanato prima della scadenza del suddetto termine, salvo particolari casi di motivata urgenza, in base a quanto stabilito dall'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Giunti all'epilogo della fase istruttoria del procedimento tributario procederemo l'analisi andando ad indagare come le disposizioni garantistiche dello Statuto dei diritti del contribuente e delle altre normative vigenti si interseca con la procedura di accertamento. L'obiettivo è quello di individuare le potenziali criticità ed analizzare possibili proposte e soluzioni volte a migliorare tali aspetti, al fine di perseguire appieno i principi su cui l'ordinamento tributario si fonda.

2.4. L'applicazione dei principi e delle garanzie sanciti dallo Statuto nella fase istruttoria.

Tra le regole contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, come brevemente discusso in precedenza, alcune si occupano di disciplinare le modalità di legiferare in materia tributaria, mentre altre afferiscono a garanzie applicabili nel procedimento tributario.

Ci occuperemo ora di osservare le relazioni che intercorrono tra le norme presenti nello Statuto e quelle rientranti tra i principi generali dell'ordinamento tributario al fine di comprenderne le interconnessioni esistenti e contestualizzarle nel vivo dell'ambito dei controlli e delle verifiche fiscali.

Procederemo l'analisi sulle garanzie in capo al contribuente nella fase istruttoria, valutandole all'interno dell'attività di controllo, delineando i principi immanenti che devono sempre essere rispettati e che devono caratterizzare la procedura stessa, nonché le tutele specifiche che afferiscono ad ogni tipologia di controllo svolto, prestando attenzione altresì alle

previsioni normative in tema di violazione delle disposizioni poste a garanzia del procedimento, che saranno poi specificatamente analizzate nel capitolo successivo.

2.4.1. Le applicazioni del principio del contraddittorio.

Con riferimento alle norme procedurali in applicazione delle garanzie delineate dallo Statuto, quale corpus unitario di norme dal carattere innovativo che ha segnato il cambiamento ad una nuova legislazione in ambito tributario, partiamo con l'analizzare il principio del contraddittorio, presente in più forme all'interno dello Statuto.

L'art. 6 dello Statuto, intitolato "Conoscenza degli atti e semplificazione" impone all'Amministrazione finanziaria di «informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito» e, in tal senso, l'Amministrazione ha altresì il dovere di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti qualora sussistano incertezze su elementi rilevanti della dichiarazione, entro un termine congruo fissato in trenta giorni, solo al decorrere del quale potrà essere emesso il provvedimento, pena la nullità dell'atto. La stessa disposizione viene richiamata dagli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973 in tema di controlli automatizzati e controlli formali sulla dichiarazione inerente all'imposta sul reddito, nonché dall'art 54-bis in materia di Iva, già analizzati in precedenza.

Le comunicazioni in discorso rientrano nella categoria degli «avvisi bonari», inquadrabili in questa sede come comunicazioni di irregolarità che hanno l'obiettivo principale di stimolare la collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, anche con il fine di semplificare la procedura di liquidazione delle imposte dovute, nel rispetto altresì del principio di economicità. Invitando il contribuente a correggere le eventuali difformità rilevate e a presentare i necessari chiarimenti al fine di poter accogliere la dichiarazione presentata, si instaura un rapporto collaborativo tra l'Amministrazione ed il contribuente, che diviene così parte del procedimento accertativo. Inoltre, il contribuente viene altresì invitato a versare le maggiori somme accertate in via preventiva rispetto all'emissione dell'avviso di accertamento, in modo che, qualora egli non abbia osservazioni da presentare, eseguendo il pagamento nel termine assegnato egli possa evitare l'iscrizione a ruolo.

Un aspetto di interesse ai fini dell'analisi dell'effettività delle tutele previste per il contribuente riguarda l'inammissibilità dell'impugnazione della comunicazione ricevuta mediante "avviso bonario" in quanto, tali comunicazioni non hanno la natura giuridica di un

atto autoritativo, cioè non sono capaci di incidere sulla sfera giuridica del destinatario e per questo motivo, non sono soggetti ad impugnazione di fronte al Giudice tributario. Ciò significa che contro tale avviso bonario il contribuente non può presentare ricorso, trattandosi di una mera comunicazione preliminare proveniente dall'Agenzia delle Entrate, la quale non pregiudica il contribuente nell'esercizio, in un secondo momento, del diritto di difesa avverso gli atti del fisco che dovessero basarsi sul citato avviso bonario⁸⁷.

Con riferimento all'impossibilità di impugnare l'avviso bonario, si pensi al controllo disciplinato dall'art. 36-ter riguardante la correttezza della dichiarazione, il rispetto delle regole per la sua redazione e la corrispondenza tra il debito liquidato ed il corretto versamento delle somme corrisposte dal dichiarante. Tale controllo non si estende ad una verifica intrinseca dell'attendibilità degli elementi dichiarati ma si limita a verificare la mera corrispondenza di dati, senza entrare nel merito della provenienza degli stessi. Si segnala che per l'art. 36-ter citato, opera una previsione specifica in tema di informazione, in quanto l'esito del controllo formale dev'essere comunicato al contribuente con specifica «indicazione dei motivi che hanno dato luogo alle rettifiche» effettuate, affinché lo stesso possa segnalare eventuali dati ed elementi erroneamente valutati nei successivi trenta giorni dal ricevimento dell'esito del controllo, ovvero possa procedere al pagamento delle maggiori somme accertate. Il fatto che la comunicazione inviata ai sensi dell'art. 36-ter debba essere particolarmente motivata è connesso alla logica del contraddittorio. Difatti, per poter presentare osservazioni e richieste pertinenti è senz'altro necessario che il contribuente conosca i motivi per i quali l'amministrazione ritenga dovuta un'ulteriore somma rispetto a quella da lui già liquidata. Nel caso in cui egli non abbia osservazioni da presentare potrà procedere al pagamento delle maggiori somme accertate ma se non provvederà l'amministrazione procederà con l'emissione dell'atto impositivo, che dovrà essere motivato ai sensi dell'art. 7 della L. n. 212/2000 e dell'art. 3 della L. n. 241/1990 e, in quanto atto autoritativo, potrà essere impugnato di fronte al Giudice tributario.

Dati gli aspetti che caratterizzano questa tipologia di controlli, si ritiene che le comunicazioni prescritte dagli artt. 36-bis e 36-ter rappresentino atti tipici della partecipazione del contribuente, funzionale alla corretta applicazione delle leggi d'imposta nonché attuazione del principio di collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente di cui al comma 7 dell'art. 12 dello Statuto. Questo peculiare aspetto spiega da un lato la loro non impugnabilità, e dall'altro, l'effetto invalidante che la loro eventuale omissione produce sul primo atto successivo autonomamente impugnabile (ossia l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento).

⁸⁷ Così Beghin M., *Diritto tributario*, Cedam, 2018, pag. 235.

La comunicazione con la quale l'Amministrazione invita il contribuente è atto preparatorio, e l'inammissibilità di una impugnazione immediata si spiega in base all'incapacità di produrre effetti giuridici di qualche rilievo sulla posizione giuridica del contribuente. Pertanto, tali atti non possono ritenersi di natura istruttoria ma sono strumenti che danno impulso al contraddittorio, in attuazione dei principi di legalità e di imparzialità dell'amministrazione nel procedimento di riscossione mediante ruolo, conseguente alla liquidazione e al controllo formale. Il contraddittorio è da intendersi in chiave di collaborazione tra le parti del rapporto d'imposta e merita quindi di essere valorizzato e difeso per un effettivo progresso del rapporto fisco-contribuente⁸⁸.

Il contraddittorio opera come una sorta di estensione dell'art. 97 Cost., da cui deriva lo stesso art. 6 dello Statuto, ciò in considerazione del fatto che il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione sono garantiti dall'art. 97 Cost., del quale le norme dello Statuto sono attuazione; ne consegue che il contraddittorio è un principio generale e, come tale, può trovare applicazione anche al di là delle fattispecie disciplinate dallo stesso art. 6 dello Statuto.

Lo Statuto dei diritti del contribuente che, per dirlo con le parole della Corte di Cassazione «propone e segna un nuovo assetto dei rapporti tra Amministrazione e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che costituiscono i criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie anteriormente presenti»⁸⁹ segna in modo evidente uno spartiacque rispetto alla legislazione precedente⁹⁰.

In strettissimo legame con l'affermazione della Corte di Cassazione, il contraddittorio, quale momento di collaborazione e cooperazione tra le parti che intercorrono nel procedimento tributario, anche per l'influenza dei principi comunitari, è divenuto principio cardine dell'ordinamento tributario, indefettibile nelle procedure di accertamento, che trova esplicitazione in non poche norme relative, ad esempio, alle disposizioni antielusive, all'accertamento sintetico del reddito, agli studi di settore e anche nell'art. 12, comma 7, dello stesso Statuto, quali esempi che ne confermano la pervasività.

La tesi enunciata trova autorevolissima conferma nella sentenza emanata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 26635/2009 dove si precisa che «in sede di definizione dell'accertamento, il contribuente potrà valersi del diritto di fornire la prova contraria, motivando e documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di ricavi

⁸⁸ Per approfondimenti si rimanda a Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Giappichelli, 2009.

⁸⁹ Così Cass. civ. Sez. V, sent. del 06-05-2005, n. 9407.

⁹⁰ Si veda Marongiu G., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali «tutela» il contribuente*, in *Corriere tributario* n. 37 del 2010, pag. 3051.

e compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base ai parametri può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di svolgimento dell'attività»⁹¹. Il Supremo Collegio significativamente soggiunge che «questa interpretazione rappresenta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge istitutiva dell'accertamento sulla base di parametri, in quanto:

a) da un lato, 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;

b) dall'altro, esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente, e cioè alla sua capacità contributiva»⁹².

Il già citato articolo 12 dello Statuto contiene una imponente serie di garanzie in capo al contribuente nella fase istruttoria del procedimento tributario e, tra le altre, dispone il principio generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento tributario, anche in virtù del rispetto del principio generale sul giusto procedimento il quale richiede l'intervento del contribuente già in sede procedimentale amministrativa prima di essere costretto ad adire il Giudice tributario⁹³ e ciò risulterebbe, tra l'altro, coerente con il principio di economicità che l'Amministrazione dovrebbe perseguire, in quanto, un eventuale ricorso al giudice tributario comporterebbe certamente un aggravio dei costi dell'Amministrazione e andrebbe altresì a scapito del principio del giusto procedimento in quanto i tempi subirebbero un notevole incremento.

La Corte di cassazione sottolinea il ruolo di quanto disposto dall'art. 12 dello Statuto, rilevando che sono censurabili sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento, sia l'omessa pronunzia sulle osservazioni proposte, sia la reiezione delle ragioni esposte dal contribuente con clausole di mero stile. In secondo luogo, l'insegnamento del Supremo Collegio consente di estendere la verifica della legittimità dell'accertamento, con riguardo al previo contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio, anche a ipotesi nelle quali si dubita che esso possa trovare applicazione⁹⁴.

⁹¹ Per approfondimenti si rimanda a Marongiu G., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corriere Tributario* n. 6 del 2011, pag. 474.

⁹² Così Cass. Civ. Sez. Unite, sent., del 18-12-2009, n. 26635.

⁹³ Così Cass. civ. Sez. V, sent. 28-07-2006, n. 17229

⁹⁴ Per approfondimenti si rimanda a Marongiu G., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità* in *Corriere tributario* n. 6 del 2011, pag. 474.

Il contraddittorio pertanto risulta un metodo efficiente al fine di ricercare l'effettiva capacità contributiva del singolo contribuente nel rispetto di quanto disposto dal principio generale della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Con riferimento alla tematica in discorso preme richiamare e dedicare qualche pensiero circa la dibattuta natura dell'accertamento sintetico, modalità di determinazione del reddito delle persone fisiche fondata desumendo il reddito complessivo dalle spese sostenute come disciplinato dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. 600/1973. Con questa metodologia l'Amministrazione procede a confrontare il reddito dichiarato dal contribuente con quello accertabile in via sintetica, ravvisabile sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute procede con l'accertamento, in via presuntiva, di quanto non dichiarato.

Preme rilevare che il legislatore va estendendo sempre più le ipotesi di previo contraddittorio ma non sempre ne disciplina le conseguenze della sua omissione. Analizzeremo in modo approfondito in seguito questo aspetto.

Un altro aspetto da evidenziare, sempre inerente all'art. 6 dello Statuto, concerne l'importanza dello stesso in relazione a quelli che sono i principi generali dell'ordinamento tributario. Difatti, in tema di correttezza e buona fede, criteri imprescindibili su cui devono essere improntati i rapporti tra Amministrazione e contribuente, si ricorda che questi rappresentano principi generali già immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario per cui le disposizioni dell'art. 6 dello Statuto si ritengono applicabili retroattivamente in quanto espressione dei principi di tutela dell'affidamento e buona fede già presenti⁹⁵ precedentemente all'emanazione dello Statuto e che hanno trovato riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di cassazione⁹⁶, della Corte costituzionale⁹⁷ e della Corte di giustizia europea⁹⁸ nonché della Corte europea dei diritti dell'uomo⁹⁹.

Il principio di collaborazione introdotto dallo Statuto individua un momento importante del passaggio dalla repressione al dialogo¹⁰⁰, segno evidente di quello spartiacque che ha determinato il cambiamento dalla precedente legislazione a quella moderna apportata dallo Statuto.

⁹⁵ Si veda Marongiu G., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali «tutela» il contribuente*, in *Corriere tributario* n. 37 del 2010, pag. 3051.

⁹⁶ Si rimanda a Cass., 23 maggio 2004, n. 8146.

⁹⁷ Si rimanda a Corte cost., 2 luglio 1997, n. 211.

⁹⁸ Si rimanda a Corte di giustizia UE, 4 settembre 2002, causa C-255/00.

⁹⁹ Si rimanda a Corte europea diritti dell'Uomo, 30 maggio 2000.

¹⁰⁰ Così Basilavecchia M., *Accertamento (diritto tributario)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, Giuffrè, Milano, 2006.

2.4.2. Segue: contraddittorio, modelli partecipativi e dubbi sull'applicazione in sede procedimentale.

Nella fase istruttoria del procedimento tributario sono riconducibili due modelli: la partecipazione-collaborazione e la partecipazione-contraddittorio.

Nel primo caso, il contribuente partecipa alla fase di accertamento limitandosi a presentare informazioni e documenti richiesti dagli uffici impositori. Egli rimane estromesso dalla successiva fase di verifica della sussistenza del presupposto d'imposta e di determinazione del quantum della pretesa che resta di esclusiva pertinenza dell'amministrazione finanziaria. Questo è il modello applicato nei casi di verifiche effettuate ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 in tema di Imposta sui redditi e dell'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 in tema di IVA.

Il secondo modello prevede, invece, il coinvolgimento del soggetto passivo d'imposta anche nel momento di effettiva esecuzione del procedimento accertativo. In questi casi, vertono sull'Amministrazione finanziaria l'obbligo di permettere tale partecipazione e di tenere conto degli elementi apportati dal contribuente, pena la nullità del successivo atto impositivo, così come statuito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Mi riferisco, in tal senso, al modello applicato nel caso in cui l'accertamento venga effettuato mediante accessi, ispezioni e verifiche.

Proprio con riferimento all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente si è aperto un profondo dibattito circa l'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale.

La giurisprudenza della Corte di cassazione si è espressa sul tema in modo piuttosto criptico, sollevando nei lettori non poche criticità e fornendo stimolo a diverse riflessioni. Con sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015 la suprema Corte ha dichiarato che «la previsione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale e, dunque, dell'obbligo dell'Amministrazione medesima, ogni qual volta si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente e pur in assenza di specifica norma positiva che per quel provvedimento lo sancisca, di attivare con l'interessato contraddittorio preventivo, pena l'invalidità dell'atto.». La Corte prosegue poi la propria analisi affermando che «le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ciò, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o meno comportato constatazione di

violazioni fiscali¹⁰¹». Continua poi, dicendo «si è, dunque, in presenza di una situazione, in cui il ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale comporterebbe un'inammissibile interpretazione *abrogans* di parte qualificante del dato normativo. Ciò tanto più in considerazione del fatto che non irragionevole proiezione teleologica del riportato dato testuale - univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, alle sole verifiche in loco - è riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali», conclude la propria argomentazione affermando che «l'approfondimento dell'indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7».

Su questo punto, la Suprema Corte, seppur riportando alla lettera quanto statuito nell'art. 12 dello Statuto del contribuente, opera delle discriminazioni su cui vale la pena soffermarsi. La ragione di tale precisa disposizione dello Statuto, volta a ricondurre specifiche garanzie solo agli accessi, ispezioni o verifiche effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente si ritiene abbia fondamento nel fatto della pervasività dell'azione amministrativa. Ciò non toglie che, lo stesso ragionamento possa valere altresì per gli accessi effettuati presso l'abitazione del contribuente, su cui la sentenza in discorso non si espone. Inoltre, si pensi a titolo esemplificativo, al controllo documentale di un libro giornale effettuato presso i locali aziendali ed il confronto con un controllo bancario sui conti correnti del contribuente effettuato in via telematica dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, appare irragionevole pensare che detti controlli non possano essere assoggettati alle garanzie previste per i controlli effettuati presso i locali dell'impresa, seppur di similare invasività e riservatezza¹⁰².

La Corte continua poi le proprie considerazioni enucleando una serie di ragioni e disposizioni normative sulle quali fondare la propria tesi, affermando che «la L. n. 241 del 1990, - nel regolare, al capo terzo, la "partecipazione al procedimento amministrativo", tra l'altro

¹⁰¹ Cfr.: Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11.

¹⁰² Si vedano le riflessioni proposte da Beghin M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, 2016, n. 7, pp. 479-486.

contemplante (all'art. 7) l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'"avvio del procedimento", al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista "i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano...". Deve, inoltre, osservarsi che a siffatta previsione offre rispondenza una normativa tributaria, nel cui ambito non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e ne possa essere considerata la fonte, ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi.» Ancora, la Corte prosegue richiamando le disposizioni normative quali la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 e l'art. 10 bis, comma 6; la L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 185, e L. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, in tema di accertamenti standardizzati; il già menzionato D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, comma 3, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3, riguardante i controlli automatizzati; ancora il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4, in rapporto al controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette; l'art. 38, comma 7, sull'accertamento sintetico; il D.P.R. 917 del 1986, art. 110, comma 11, in tema di recupero a tassazione di deduzioni di costi relativi ad operazioni intercorse con imprese con sede in Paesi Black list; l'art. 37 bis, comma 4, in merito agli accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto (ora abrogato); il D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis, in materia doganale.

Di seguito, dopo aver elencato in serie diverse discipline che andrebbero a confermare la propria tesi, la Corte prosegue la sua esposizione ribadendo «che nell'ordinamento nazionale non esista, allo stato, un principio generale, per il quale, anche in assenza di specifica disposizione, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, si ricava anche, indirettamente, da ulteriori significativi dati sistematici. Ci si riferisce, in particolare, alla circostanza che il D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, convertito in L. n. 122 del 2010, ha introdotto l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamento sintetico "con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto" e che, al fine di adeguare la disciplina nazionale in materia doganale a quella Europea, il D.L. n. 1 del 2012, art. 92, comma 1, convertito in L. n. 27 del 2012, ha introdotto nella previsione del D.Lgs. n. 374 del 1990, art. 11, il comma 4 bis, contemplante l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale anche per l'ipotesi di "revisione eseguita in ufficio", e quindi, di accertamento c.d. "a tavolino"».

La Corte prosegue così le sue argomentazioni: «risultando così asseverato a contrario, da entrambe le disposizioni, il convincimento che, allo stato attuale della legislazione, non sussiste, nell'ordinamento tributario nazionale, una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. L'esistenza di un generalizzato obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario non può essere direttamente ancorato agli artt. 24 e 97 Cost. Le garanzie di cui all'art. 24 Cost., attengono, testualmente, all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra il comma 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado". Né è condivisibile il rilievo secondo cui - essendo il giudizio tributario caratterizzato da un'istruttoria giudiziale monca della possibilità di raccogliere prove costituenti davanti a giudice terzo e, dunque, di rinnovare davanti ad esso eventuali dichiarazioni di persone informate dei fatti raccolte dai verbalizzanti in sede amministrativa e dotate di valore indiziario - l'anticipazione dei poteri partecipativi del contribuente a momento anteriore all'emanazione dell'atto impositivo, si proietterebbe (ponendo rimedio ad una supposta situazione di "disparità delle armi" in dotazione alle parti processuali), sulla stessa effettività della tutela giudiziale del contribuente».

Ciascuna di queste disposizioni viene richiamata al fine di sottolineare il fatto che, nel diritto tributario, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale viene espressamente previsto per ogni singolo caso in cui questo debba essere applicato. Si sottolinea però che, il più volte menzionato art. 12 dello Statuto contiene al suo interno sia regole dettate per gli specifici controlli svolti presso il contribuente, sia regole che appaiono applicabili a qualsiasi tipologia di verifica. Tra queste ultima sarebbe ragionevole ricomprendere anche la regola dettata dal comma 7 dell'art. 12, il quale nulla dice in riferimento al luogo di esecuzione della verifica, volendo piuttosto orientare l'attività dell'Amministrazione finanziaria al principio di cooperazione con il contribuente. Nel contesto di cooperazione appena menzionato s'incardina la previsione secondo la quale, successivamente alla consegna del verbale di chiusura delle operazioni ispettive, il contribuente ha diritto di presentare osservazioni e richieste all'Amministrazione finanziaria¹⁰³.

Con particolare riferimento al processo verbale di constatazione che dev'essere, come si è detto, consegnato al contribuente al termine della verifica è opportuno chiedersi da dove derivi tale obbligo. Tra le innumerevoli norme citate dalla sentenza in discorso, ne manca una fondamentale. Come sottolineato da accorta dottrina «L'obbligo di redigere il suddetto verbale

¹⁰³ Così Beghin M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, n. 7, 2016, pp. 479-486.

non discende tuttavia dal comma in esame¹⁰⁴, bensì dall'art. 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, che, incredibilmente, la sentenza trascura di prendere in considerazione nei paragrafi dedicati alla ricostruzione del quadro normativo¹⁰⁵». Il citato art. 24 della L. n. 4/1929, recante le norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, prevede espressamente che «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale» e non si vede ragione per cui tale disposizione non debba essere applicata al contesto in esame. Ciò in ragion del fatto che l'art. 12 dello Statuto, nel fornire specifiche garanzie al contribuente sottoposto a verifica fiscale, si prefigge altresì l'obiettivo di consentirgli di conoscere i risultati delle verifiche effettuate dall'amministrazione, prima che si formi l'atto impositivo, in modo tale da permettergli di fornire gli opportuni chiarimenti per evitare la notifica del provvedimento impositivo che sarebbe destinato all'annullamento in sede processuale¹⁰⁶; considerando altresì che tale interpretazione risulta perfettamente in linea con il principio di economicità dell'azione della pubblica amministrazione.

Tornando all'analisi della Sentenza, la Suprema corte prosegue poi, aprendo la tematica all'ordinamento dell'Unione Europea, ove il diritto al contraddittorio endoprocedimentale costituisce un diritto fondamentale, evidenziando così le divergenze esistenti tra la disciplina Europea e quella nazionale.

In ambito Europeo è adottata un'impostazione diversa in tema di contraddittorio procedimentale tributario. Differentemente da quanto previsto dalla legislazione nazionale, all'interno dell'Unione vige la regola per cui «il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, principio fondamentale dell'ordinamento Europeo¹⁰⁷, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli

¹⁰⁴ Ci si riferisce chiaramente al comma 7, art. 12 dello Statuto.

¹⁰⁵ Cit. Beghin M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, n. 7, 2016, pp. 482.

¹⁰⁶ Si rinvia ancora a Beghin M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, n. 7, 2016, pp. 479-486.

¹⁰⁷ Sul tema si ricorda il disposto dell'art. 41 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea - Diritto ad una buona amministrazione. (1) Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. (2) Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. (3) *Omissis*.

elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione¹⁰⁸». Segue sottolineando che «sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorchè molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato.

L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti.

Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse¹⁰⁹.

Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato. In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria, sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia [...] la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso"».

La Corte conclude il proprio ragionamento affermando: «il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi "armonizzati" e di quelli "non armonizzati" in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa. In proposito,

¹⁰⁸ In tal senso si ricorda altresì la Causa C-349/07, Sopropè.

¹⁰⁹ Vedasi anche l'art. 52, T.U.E.

deve convenirsi con il collegio remittente, in merito al rilievo che - pur essendo ragionevole che l'interpretazione del diritto nazionale incidente su rapporti sottratti all'ambito di operatività del diritto comunitario s'ispiri ai principi giuridici enucleati in sede comunitaria su rapporti analoghi rientranti in detto ambito di operatività - non può, tuttavia, negarsi, che, ferma restando l'innegabile influenza che il diritto dell'Unione necessariamente dispiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale, altro è la diretta applicazione dei principi del diritto comunitario altro è l'interpretazione del diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati. E da ciò discende che l'assimilazione in via ermeneutica del trattamento di rapporti sottratti all'operatività del diritto comunitario (tributi "non armonizzati") al trattamento di rapporti analoghi ad esso assoggettati (tributi "armonizzati") è preclusa in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. L'assorbimento della dicotomia non può, dunque, che attendersi dal Legislatore [...]».

Non appare condivisibile una tale differenziazione tra tributi armonizzati e non, che trascura altresì dal punto di vista pratico-operativo l'unilateralità delle verifiche fiscali e la globalità del sistema delle garanzie del contribuente che decisamente non variano, o non dovrebbero variare, in base alla natura ed alla tipologia del tributo accertato¹¹⁰. Si pensi infatti ad una situazione in cui l'Amministrazione, nell'espletamento di una verifica, ritenga che il contribuente abbia effettuato vendite in nero, senza emissione delle relative fatture. L'accertamento in tal senso andrà a colpire sia l'evasione per quanto riguarda l'imposta sui redditi e, altresì, l'IVA, a dimostrazione appunto che l'attività istruttoria è una sola e, pertanto, uno solo deve essere l'apparato delle norme che governano il riconoscimento delle garanzie nel rapporto tra Fisco e contribuente¹¹¹.

Dall'analisi effettuata potremmo concludere che, anche se non espressamente previsto e positivizzato in modo chiaro, esiste per l'amministrazione l'obbligo di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale, desumibile dal combinato disposto tra l'art. 24 della L. n. 4/1929 e l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, sia operando un'interpretazione estensiva del menzionato art. 12, in virtù del fatto che è irragionevole operare discriminazioni tra tributi armonizzati e non, in considerazione del fatto che, come si è detto, l'azione accertativa si svolge in modo unitario.

¹¹⁰ Così Serrano M. V., *Accertamento ante tempus nei tributi armonizzati e non: disparità di trattamento?*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2020, n. 1.

¹¹¹ Così Beghin M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corriere tributario*, n. 7, pp. 479-486.

2.4.3. *Contraddittorio endoprocedimentale: prospettive e proposte future.*

L'analisi sinora svolta ha portato a sottolineare alcune gravi incongruenze di sistema, ad oggi non ancora risolte.

L'attuale assetto della materia, risultato di un lungo e contrastato processo di elaborazione giurisprudenziale e legislativa, affianca a una clausola generale di garanzia del contraddittorio di derivazione europea, valida per la categoria dei tributi armonizzati (art. 12 c. 7 L. n. 212/2000), un invito obbligatorio alla definizione dell'accertamento mediante adesione, destinato a operare per ogni altro tributo (art. 5-ter D.lgs. n. 218/1997¹¹², introdotto con il D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla L. 28 giugno 2019, n. 58).

Rimangono presenti nell'ordinamento delle discriminazioni tra tributi che, per le ragioni precedentemente illustrate, non avrebbero senso di esistere. Al fine di superare siffatta situazione, la dottrina, rappresentata dall'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, avanza una proposta circa l'introduzione di una clausola di contraddittorio endoprocedimentale avente portata generale, inserita in un progetto di codificazione dei "fini" e dei "principi generali" dell'attività amministrativa tributaria¹¹³.

Come analizzato precedentemente, la sentenza Corte Cass. SS. UU. n. 24823/2015 trova la regola generale in base alla quale per i tributi armonizzati viene assicurato il contraddittorio sulla base di quanto contenuto nell'art. 41 della Corte dei diritti fondamentali dell'Unione Europea; mentre per i tributi «non armonizzati» il diritto al contraddittorio dovrebbe essere riconosciuto solo nei casi previsti dalla legge nazionale¹¹⁴. La modifica normativa apportata nel 2019 con l'introduzione dell'art. 5-ter D.lgs. n. 218/1997 ha certamente ridotto il divario vigente tra tributi armonizzati e non, ma senza eliminarla.

¹¹² Art. 5-ter D.lgs. n. 218/1997 - Invito obbligatorio: (1) L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. (2) Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. (3) In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. (4) In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. (5) Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. (6) Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

¹¹³ Si rimanda a Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020.

¹¹⁴ Così Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020, pag 110.

Con tale disposizione la legge prevede che, fuori dei casi di applicazione dell'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000, prima dell'accertamento delle imposte sui redditi, Irap e Iva – con esclusione, quindi, degli altri tributi indiretti e locali – l'Amministrazione finanziaria sia tenuta a notificare un invito a comparire per l'esperimento di un tentativo di adesione, il cui contenuto è definito dal primo comma dell'art. 5 d.lgs. n. 218/1997. In senso critico si può osservare che l'invito al contraddittorio prescritto da tale disposizione consente una prima scoperta delle ragioni dell'amministrazione, ma non la conoscenza della motivazione dell'atto propriamente intesa. Inoltre, si rileva che l'innovazione apportata dalla disposizione in discorso rappresenta certamente una clausola di garanzia di applicazione ampia, ma non generale. Infatti, oltre a valere, come si è detto, solo per alcune determinate imposte, la regola dell'art. 5-ter citato esclude che il contraddittorio sia dovuto nei casi di accertamento parziale, e fa salve le altre ipotesi disciplinate da regole particolari. Si segnala sottolineando pertanto che tale disciplina, per il contribuente, non assicura un diritto assoluto, in quanto sottoposto a limitazione nei casi di particolare e motivata urgenza, e di fondato pericolo per la riscossione.

Pertanto, l'adozione della regola ora espressa dall'art. 5-ter d.lgs. n. 218/1997 rappresenta un passo nella direzione del riconoscimento del diritto al contraddittorio, ma, appunto, è solo un passo¹¹⁵. Per poter rendere il diritto al contraddittorio applicabile indistintamente ad ogni tipologia di tributo, senza restrizione alcuna sarà necessario introdurre una clausola di portata generale.

In tal senso, la proposta avanzata della ANTI propone che nello Statuto trovi collocazione un precetto per il quale qualsiasi atto di natura impositiva e sanzionatoria sia preceduto a pena di nullità da un atto di contestazione preventiva, notificato nelle forme di legge, e in cui siano contenuti gli elementi essenziali della motivazione del provvedimento successivo, ove non meramente riproduttivi del processo verbale eventualmente consegnato, con l'invito ad accedere al relativo fascicolo, e l'indicazione del termine per il deposito di osservazioni e richieste. Occorre poi che sia stabilito che, prima della scadenza del termine, l'Agenzia non possa emanare il provvedimento, e che il contribuente ha facoltà di difendersi, con l'avvertenza che, se nel frattempo il potere viene a estinzione per intervenuta decadenza, il termine sia prorogato per il tempo necessario all'esercizio di ogni facoltà. La regola deve essere completata dalla prescrizione che il provvedimento va motivato a pena di nullità anche sui fatti e le regole dedotti dal contribuente, ove non idonei a giustificare l'abbandono della pretesa. In questo senso, la garanzia di un contraddittorio preventivo, formulata in coerenza con le indicazioni appena date, produrrà significativi effetti di riequilibrio del sistema.

¹¹⁵ Così Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020, pag 115.

Il fine è che l'assunzione del contraddittorio al rango di principio dello Statuto dei diritti del contribuente contribuisca al recupero del valore civile dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e alla instaurazione di un rapporto di reciproca fiducia tra Agenzia e contribuente, che è la premessa di una leale collaborazione¹¹⁶.

2.4.4. Tutela dell'affidamento e della buona fede.

L'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente dispone che i rapporti tra contribuente e amministrazione debbano essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede e, in tal senso, continua stabilendo che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi al contribuente che si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a mancanze dell'amministrazione stessa.

In un sistema fiscale fondato sull'autotassazione, il contribuente, generalmente, tende ad uniformarsi all'interpretazione della legge tributaria e alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, la quale, dal canto suo, è tenuta ad assistere il contribuente, fornendogli la necessaria conoscenza della legge per applicarla correttamente¹¹⁷ (anche in questo senso, ricordiamo, dovrebbe operare il principio di collaborazione).

In tale contesto, la tutela dell'affidamento comporta che l'erroneo convincimento ingenerato nel contribuente da un precedente comportamento o indicazione dell'amministrazione non possa essere sanzionato¹¹⁸. Ne consegue il divieto per l'Amministrazione finanziaria di tassare fattispecie conformi alle indicazioni ed ai chiarimenti dalla stessa forniti e, nel caso in cui essa muti successivamente orientamento, deve altresì astenersi dal sottoporre ad imposta quelle fattispecie verificatesi prima del mutamento di opinione.

L'affidamento, però, affinché possa essere tutelato, deve essere ragionevole e, per questo motivo, meritevole. Ciò significa, in altre parole, che l'affidamento, per essere tutelabile, dev'essere stato ingenerato in un soggetto mediamente diligente, ovvero sia in un soggetto che possa ritenersi corrispondere al contribuente modello e che, a parità di condizioni, avrebbe anch'egli fatto conto su quell'assetto giuridico fornito, o comunque desumibile dalle indicazioni provenienti dall'amministrazione¹¹⁹.

¹¹⁶ Così Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020, pag 117.

¹¹⁷ Così Logozzo M., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018, n.6.

¹¹⁸ Si pensi, per esempio, alle indicazioni contenute nelle Circolari o alle risposte ad interpello.

¹¹⁹ Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012.

Appare opportuna, però, una riflessione rispetto quelle fattispecie in cui negli atti dell'Amministrazione finanziaria non sia presente un convincimento puntuale, esaustivo ed inequivocabile. In questi casi, ove permangono dubbi e perplessità, in quanto la lettura di tali atti amministrativi non prospetta un'unica soluzione o interpretazione della norma fra le diverse possibili, è evidente che non si produce per l'amministrazione quell'effetto autolimitativo. L'indicazione di un'interpretazione prospettata solamente come preferibile ad altre non può costituire un vincolo per l'organo titolare della potestà impositiva; anche se, di fatto essa è comunque suscettibile di creare affidamento e di violare, se successivamente smentita, la buona fede di chi ad essa si è affidato. Come valutare, allora, se l'affidamento ingenerato da situazioni che determinano un'interpretazione ambigua della norma sia o meno meritevole di tutela?

Una risposta inerente queste situazioni dubbie la si trova nell'art. 10 dello Statuto, nel punto in è disposto che non sono irrogate sanzioni al contribuente conformatosi alle indicazioni fornite e contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria. Con questa disciplina potrebbe dirsi realizzata, un'ottima e complessiva tutela dell'affidamento e della buona fede. Infatti, alla luce della disposizione appena menzionata, si potrebbe sintetizzare che la tutela dell'affidamento e buona fede opera come segue:

a) se l'atto dell'Amministrazione ha un contenuto inequivocabile, nessuna imposta potrà essere pretesa da chi ad esso si sia attenuto;

b) se l'atto dell'Amministrazione prospetta una mera preferenza interpretativa, un'indicazione preferenziale, ma non esaustiva, non dovranno essere né pretesi interessi, né irrogate sanzioni a chi ad essa si sia attenuto;

c) fuori dal campo dell'affidamento e della tutela della buona fede (e, quindi, a prescindere all'esistenza di circolari e di risoluzioni in un senso o nell'altro) non potranno essere irrogate sanzioni quando la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (così statuisce il comma 3 dell'art. 10 dello Statuto)¹²⁰.

Parallelamente, appare altresì evidente come i principi di tutela del legittimo affidamento e di buona fede impongono al soggetto titolare della funzione legislativa anche un dovere di chiarezza nell'esercizio della stessa.

¹²⁰ Si rimanda a Marongiu G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Corriere tributario* n. 35 del 2001, pag. 2613.

In tal senso, si evidenzia che nel diritto tributario la tutela dell'affidamento si muove su due distinti livelli: l'azione del legislatore nella determinazione del prelievo e l'azione dell'Amministrazione finanziaria nell'attuazione concreta di esso¹²¹.

Rispetto al primo livello è logico comprendere la rilevanza del principio della tutela del legittimo affidamento rispetto all'esercizio della funzione legislativa e, in tal senso, sottolineare come il principio in discorso operi come limite per il legislatore tributario.

Ai fini dell'analisi in corso, risulta di maggior interesse la questione circa il rilievo giuridico dell'affidamento dell'azione amministrativa. In questa dimensione, la tutela dell'affidamento costituisce un limite per l'azione dell'Amministrazione finanziaria, potendosi ipotizzare il vizio, parziale o totale, di atti di questa, per lesione dell'affidamento. Le ipotesi analizzate sono generalmente accomunate dalla sussistenza di un erroneo convincimento del contribuente, sull'assetto giuridico della fattispecie tributaria, ingenerato da una precedente condotta o atteggiamento della pubblica amministrazione (tipicamente, l'emaneazione di una circolare, la risposta a un quesito, a un interpello, e simili). Resta però da sottolineare il fatto che non può trovarsi una giustificazione della tutela del contribuente in una autolimitazione della pretesa tributaria o nell'assunzione di un impegno giuridicamente vincolante da parte del medesimo, assimilabile, quando l'amministrazione abbia manifestato pubblicamente il suo avviso, poi disatteso¹²².

L'applicazione del tributo previsto dalla legge costituisce comunque l'approdo di un procedimento, che è vincolato al rispetto di principi fondamentali, la cui mancata ottemperanza, pur in presenza di una pretesa altrimenti fondata, può determinare l'annullamento della pretesa stessa¹²³. In effetti, tra le esplicazioni del principio di buona fede, enucleato tra quei principi su cui deve fondarsi l'attività amministrativa, c'è proprio il divieto di venire *contra factum proprium*, ossia l'obbligo di comportarsi coerentemente con l'apparenza generata con il proprio precedente comportamento.

Tali limiti e obblighi, derivanti dai principi generali dell'ordinamento, circoscrivono il potere pubblico, imponendogli regole di condotta e di salvaguardia, ma non contravvengono al rapporto di supremazia insito nell'obbligazione tributaria. Ciò determina che l'Amministrazione finanziaria non debba ingenerare false rappresentazioni nel contribuente e che, ove esse siano state ingenerate, non significa abdicare alle connotazioni pubbliche della funzione, ma solo connotarne l'azione di maggiore rigore e di maggior rispetto dell'interesse privato. Tale riconoscimento passa attraverso la clausola costituzionale di buon andamento e quella di

¹²¹ Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 69.

¹²² Così Marcheselli A., *Affidamento nel diritto tributario*, in Digesto, 2008.

¹²³ Così Cass., sez. trib., 10-12-2002, n. 17576.

imparzialità dell'amministrazione pubblica, frequentemente richiamate all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente quali principi immanenti dell'ordinamento che operano come regola di condotta per l'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente¹²⁴.

Ora, dal punto di vista logico, appare tutto piuttosto chiaro ma, nel caso in cui l'amministrazione operi delle violazioni in tal senso, quali tutele per il contribuente che veda violato il proprio affidamento?

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 12372/2021 riporta un esempio emblematico di violazione del legittimo affidamento del contribuente al quale è stato irrogato un avviso di accertamento inerente annualità che erano già state oggetto di verifica ed il cui procedimento si era concluso mediante accertamento con adesione.

In tale contesto, la Corte statui che «In tema di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, è lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell'Ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità di imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggiore pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti¹²⁵».

Nel contenuto della sentenza la Corte evidenziò che «nella materia tributaria l'assetto delle garanzie è contenuto nella L. n. 212 del 2000, disciplina che, al di là degli obblighi specificamente previsti, pone - all'art. 10, comma 1 (la cui rubrica è "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente") - il principio generale per il quale "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede". La centralità del principio discende dal rilievo preliminare che lo stesso sistema disegnato dallo Statuto del contribuente fornisce un complesso di regole di comportamento a carico delle parti, la cui violazione rileva in sé ai fini della stessa legittimità formale dell'atto solo in particolari casi (in specie per l'invio ante tempus dell'avviso in violazione del termine ex art. 12, comma 7, L. cit.: v. Sez. U, n. 18184 del 29/07/2013, nonché Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015), mentre in altre ipotesi, se in danno del contribuente, l'inosservanza, l'omissione o l'errore sono suscettibili di determinare conseguenze sull'atto se, e in quanto, lesivi del diritto di difesa (ad es. con riguardo all'omessa comunicazioni delle ragioni della verifica ex art. 12, comma 2, L. cit.: v. Cass. n. 28692 del 09/11/2018; Cass. n. 992 del

¹²⁴ Così Marcheselli A., *Affidamento nel diritto tributario*, in Digesto, 2008.

¹²⁵ Massima Cass. civ. Sez. V Sent., 11/05/2021, n. 12372 (rv. 661196-02)

21/01/2015) e, se in danno dell'Amministrazione, comportano il persistere dell'obbligazione impositiva e/o delle sanzioni e la non opponibilità degli eventuali atti del contribuente¹²⁶».

Emerge, in questa sentenza, una linea di coerenza tra quanto statuito dalla Suprema Corte e quanto previsto all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, anche se, la tutela effettiva è giunta solamente per via processuale e a distanza di anni dall'accadimento dei fatti (andando, in questo caso, a compromettere l'effettività del diritto ad un giusto procedimento derivante dalla giurisprudenza comunitaria).

Diversamente, invece, la sentenza della Corte di Cassazione n. 8500/2021 propone una soluzione un po' ambigua, su cui vale la pena soffermarsi ai fini dell'analisi.

Nella citata sentenza la Suprema Corte ha statuito che «in caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio¹²⁷». La Corte ha altresì affermato «va considerato che una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'amministrazione finanziaria indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa sulle annualità pregresse, non pare inesigibile - proprio in ottica, anche questa statutaria, di affidamento e reciproca collaborazione - che il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile».

Ciò sta a significare che verrebbe meno l'obbligo, che in questo caso potremmo definire anche la garanzia, della tenuta decennale della contabilità, relegando tale dovere sino al tempo in cui si sia verificato il fatto generatore della componente pluriennale e non più ad un limite temporale prefissato dalla legge e collettivamente riconosciuto (art. 2220 c.c).

Con tale interpretazione, la Corte ammette altresì l'accertamento oltre i termini di decadenza fissati dell'art. 43 del D.P.R. 600/1973, subordinandoli, nei casi di contabilizzazione di componenti pluriennali, alla data in cui si è scatenato il fatto generatore, anche se antecedente il limite temporale di tenuta delle scritture contabili descritto dall'art. 2220 c.c.

¹²⁶ Così Cass. civ. Sez. V Sent., 11/05/2021, n. 12372.

¹²⁷ Massima Cass. civ. Sez. Unite Sent., 25/03/2021, n. 8500 (rv. 660811-01)

Dalle parole della Corte un interrogativo sorge spontaneo: se è vero che l'azione di verifica dell'Amministrazione finanziaria può spingersi oltre i termini prestabiliti per l'accertamento nonché oltre quelli previsti per la conservazione delle scritture contabili, che fine hanno fatto i principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento del contribuente?

Risulta difficile fornire risposta a domande che vanno a scardinare l'impostazione dell'accertamento per come l'abbiamo sempre conosciuta, con tempi ben definiti ove lo spirare del termine determinava l'inammissibilità della pretesa fiscale. Ora, la sentenza 8500/2021 ha "cambiato le regole del gioco", andando a compromettere non solo la tutela del contribuente ma i principi generali su cui l'ordinamento tributario si fonda.

Tra i principi che si ritengono violati troviamo la certezza del diritto e la tutela del legittimo affidamento, i quali, nella loro visione unitaria, esprimono l'avversione dell'ordinamento verso ciò che è perpetuo o indeterminato nel tempo. Tale affermazione può trovare conferma nell'art. 8, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente, che ricordiamo essere una disciplina ricognitiva dei principi generali dell'ordinamento tributario e pertanto, con una portata di livello superiore rispetto ad una legge ordinaria¹²⁸.

Date le considerazioni appena analizzate, i principi di certezza dell'agire dell'amministrazione e di tutela del legittimo affidamento appaiono perduti e la tutela del contribuente nel momento dell'accertamento fiscale può trovare effettiva garanzia solamente in sede processuale, vanificando gli sforzi garantistici del contribuente che con lo Statuto si erano tentati di rendere effettivi già in sede procedimentale.

2.4.5. Tutele nel caso di accessi, ispezioni e verifiche.

Il nuovo contesto all'interno del quale si inquadra il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, soggiunto con l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ha indotto il legislatore a rafforzare i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali¹²⁹ ed ha conseguentemente influito sui comportamenti della stessa Guardia di finanza e degli Uffici dell'Agenzia delle entrate, mantenendo ferma la necessità di una motivata autorizzazione, così come disposto dagli artt. 33 del D.P.R. 600/1973 e 52 del D.P.R. 633/1972. In relazione ai citati articoli opera altresì la disposizione prevista all'art. 12 dello Statuto, il

¹²⁸ Per un'analisi accurata e profonda della questione si rinvia a Beghin M., *Il rapporto tra fatti economici e documentazione contabile nella prospettiva dell'accertamento di fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale*, in GT Riv. Giur. Trib., 2021, n. 8-9, p. 671 ss.

¹²⁹ Per approfondimenti si rimanda a Viotto A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Giuffrè, 2002.

quale subordina gli accessi, le ispezioni e le verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali all'esistenza di effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo¹³⁰.

L'art. 12 dello Statuto disciplina in modo piuttosto stringente le modalità con cui tali tipologie di controllo possono espletarsi¹³¹, statuendo che questi possono svolgersi nei luoghi di esercizio dell'attività d'impresa, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività.

All'inizio della verifica, ossia nel momento in cui i verificatori si presentano presso i locali dell'impresa, il contribuente deve essere informato delle ragioni che la giustificano e dell'oggetto che la riguarda, deve essere reso altresì edotto dei propri diritti ed obblighi riconosciuti in occasione delle verifiche, nonché della possibilità di farsi assistere da un professionista abilitato dinanzi le gli organi di giustizia tributaria.

Per l'espletamento delle verifiche, il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili possa essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste. La norma dispone altresì un tempo massimo di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, fissata nel limite temporale trenta giorni, prorogabili

¹³⁰ Per approfondimenti si rimanda alla Circolare 17 agosto 2000, n. 250400 emessa dal Comando generale della Guardia di finanza in coerenza con art. 12, comma 1, L. n. 212/2000.

¹³¹ Per completezza si riporta di seguito il testo dell'Art. 12 dello Statuto dei diritti del Contribuente, titolato Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali: (1) Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. 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. (2) Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche. (3) 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. (4) Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica. (5) 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 presentate contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente. (6) Il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 13. (7) Nel rispetto del principi di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. [...].

di ulteriori trenta qualora vi siano casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente d'ufficio.

Dal punto letterario, la disposizione in oggetto denota in modo significativo la volontà del legislatore di valorizzare e concretizzare le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Occorre tuttavia tenere in considerazione l'obiettiva difficoltà dell'intento che si intende perseguire. L'incontestabile complessità esistente nel bilanciamento degli interessi in gioco tra la ricerca della prova da parte dell'Amministrazione, volta a perseguire i fini stabiliti dalla legge, nell'interesse dell'intera collettività, contro l'esigenza di tutela del contribuente rappresentano due fronti contrapposti ove l'obiettivo perseguito risulta di non semplice attuazione. Si assiste, perciò, al conflitto tra interessi contrapposti, tutti a prima vista ugualmente meritevoli di tutela: da un lato l'interesse dell'accertamento della verità, ossia un interesse alla realizzazione del quale ogni processo, per sua natura, deve tendere, e che sospinge verso il riconoscimento dell'utilizzabilità degli elementi conoscitivi acquisiti dall'Amministrazione, a prescindere dalla ritualità o meno di tale acquisizione; dall'altro lato, il principio di legalità esige, pena la sua sostanziale obliterazione, che l'azione amministrativa si sviluppi entro i limiti previsti dalla legge, ciò che suggerisce di escludere in radice l'utilizzabilità di elementi che sono il frutto di comportamenti *contra legem*¹³².

Conseguenza immediata di questa situazione risulta essere la non corretta applicazione delle norme poste a garanzia del contribuente, i cui diritti possono risultare compromessi e le norme garantistiche violate. Analizzeremo nel capitolo successivo, riguardante le violazioni istruttorie, le conseguenze di tali circostanze.

Ancora, in tema di bilanciamento degli interessi e positività delle norme scritte a tal fine, si pensi alla terminologia utilizzata dal legislatore dello Statuto permettendo all'Amministrazione finanziaria di poter accedere ai locali ove si svolge l'attività d'impresa solamente nei casi di "*effettive esigenze di indagine*", recando "*minor turbativa possibile*" allo svolgimento delle attività, ovvero, con riferimento alla proroga del termine di permanenza dei verificatori che può ammettersi nei soli casi di "*particolare complessità dell'indagine*". Si tratta di termini che non individuano un criterio oggettivo per valutare le discriminanti tra comportamento legittimo ed illegittimo, ma che necessitano di un'interpretazione che dev'essere necessariamente orientata verso i principi generali dell'ordinamento tributario. In questi casi di particolare rilevanza dev'essere la sensibilità dei verificatori che applicano le norme in funzione del perseguimento dell'interesse fiscale.

¹³² Per approfondimenti sul tema si rimanda a: Carretto N., *Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela de contribuente: il caso degli accessi illegittimi in locali ad "uso promiscuo"*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2 del 2018, pag. 770.

Analizzeremo nel capitolo successivo le conseguenze previste nel caso di violazione delle tutele previste nel caso di accessi, ispezioni e verifiche.

2.5. Il Garante del contribuente.

Completa il sistema delle garanzie, la disciplina riguardante l'istituzione e le funzioni del Garante del contribuente contenuta nell'art. 13 dello Statuto¹³³. L'ufficio del Garante del contribuente non opera a livello unico nazionale, avendo la propria sede in ogni regione, proprio in ragione dell'esigenza di prossimità del contribuente che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria. Tale organo ha la funzione di intervenire nel procedimento tributario per valutare la corretta applicazione delle procedure e, nel caso ravvisi irregolarità, può attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi e di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Con riferimento ai poteri, emerge chiaramente che, seppur ampi, essi consistono fondamentalmente nella segnalazione e nella denuncia di disfunzioni e di irregolarità, non spingendosi sino alla sostituzione degli uffici nell'adozione di atti di propria competenza, ovvero nella rimozione di atti che si assumono viziati. Il Garante funge da mero ente che va a stimolare gli uffici ad agire in conformità alla legge ed ai principi generali dell'ordinamento.

Scrivendo a tal proposito Marongiu G. «si è quindi liquidata la nuova autorità assumendo che essa offre solo un simulacro di tutela, priva di effettiva incisività¹³⁴», lamentando sostanzialmente l'istituzione di un organo appositamente ideato per fornire tutela immediata al contribuente che si trovi in una particolare situazione di difficoltà, vedendosi violati i propri diritti già in sede procedimentale, dove tale organo resta, di fatto, mero strumento atto a dare impulso all'azione degli Uffici.

In effetti, gli uffici del Garante del contribuente soffrono di un problema strutturale, che influisce sulla qualità della tutela concretamente offerta a coloro che si rivolgono loro: la carenza dei poteri necessari per incidere sull'attività amministrativa a salvaguardia effettiva

¹³³ Per completezza si rimanda a Uricchio A., *Statuto del contribuente*, in Digesto, 2003.

¹³⁴ Così Marongiu G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, 2010, pag. 224.

delle posizioni soggettive dei contribuenti. Tale carenza è stata spesso sottolineata¹³⁵ come un vizio di origine dell'istituto, come una mancanza di coraggio da parte del legislatore dello Statuto che, non osando discostarsi fino in fondo dalla tradizionale configurazione autoritativa dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, avrebbe istituito un'autorità *sui generis*, destinata ad offrire ai contribuenti solo un simulacro di tutela, priva di effettiva incisività¹³⁶.

Altre linee di pensiero offrono invece una diversa prospettiva¹³⁷, secondo la quale l'istituzione del Garante del contribuente ha segnato, invece, l'apertura di una nuova strada che attende solo di essere esplorata e percorsa in modo proficuo. L'intento da perseguire è chiaramente quello di potenziare l'istituzione del Garante, attribuendo ad essa funzioni più incisive, senza modificare profondamente la disciplina che attualmente ne regola l'attività, in quanto, sotto questo profilo, l'impianto dello Statuto appare già coerente e lungimirante.

Appare tutt'ora deludente la figura del Garante così ideata, sulla quale sarebbe opportuno forse spendere qualche pensiero per rivederne i poteri ed i soggetti verso i quali imporli, con l'obiettivo di rendere più effettiva la tutela del contribuente nei gravi casi in cui i propri diritti vengano violati già in sede procedimentale. Nella citata sede, si ricorda, il contribuente non ha modo diverso di potersi difendere se non quello di ricorrere al Garante, il quale, però, nulla può fare per agire concretamente nel procedimento, avendo esclusivamente poteri di indirizzo rivolgibili agli uffici amministrativi.

2.5.1. Nuove prospettive per una garanzia effettiva.

Il Garante del contribuente, nell'attuale disciplina in vigore, è privo di poteri che gli consentano di incidere effettivamente sull'attività amministrativa, rappresentando un organo con funzioni tutorie del rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, assimilabile ad una "magistratura di persuasione", che opera in piena autonomia ed a tutela

¹³⁵ Si veda, ad esempio, Chiechi N. e Chiechi F. S., *L'attività propulsiva del Garante del contribuente*, in Bollettino tributario, 2003.

¹³⁶ Si veda Beghin M., Cordiero Guerra R., Del Federico L., Della Valle E., Marongiu G., Miccinesi M., Salvini L., Sammartino S., Stevanato D., Uricchio A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 108.

¹³⁷ In tal senso si rimanda a Salvini L., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 108.

degli interessi dei contribuenti¹³⁸. Come già si è potuto osservare, la disciplina del Garante non appare idonea a fornire un'efficace e tempestiva tutela al contribuente che vi ricorre.

Per tali ragioni, l'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani propone una riforma generale dello Statuto, comprensiva di suggerimenti per aggiornare la disciplina del Garante del contribuente, al fine di adattare ed integrare l'attuale struttura con l'obiettivo ultimo di perseguire in modo migliore gli obiettivi di tutela del contribuente¹³⁹.

Nello specifico la proposta dell'ANTI può essere così sintetizzata:

- prevede l'ipotesi di ripristinare la struttura collegiale dell'organo, come originariamente previsto dalla disciplina del 2000, garantire equilibrio di competenze tra i membri dell'organo, inserendo altresì un requisito di adeguatezza dell'esperienza professionale, al fine di assicurare una migliore analisi delle questioni e proficuità del confronto, oltre che l'imparzialità ed il concorso fra le competenze dei singoli componenti;
- intende mantenere l'indipendenza del Garante valorizzando l'attuale formulazione normativa affinché sia maggiormente idonea a garantire un sufficiente livello di autonomia del Garante;
- richiede di ridurre la durata dell'incarico a tre anni, consentendo la rinnovabilità dell'incarico per una sola volta, ciò in prospettiva di una maggior tutela dell'autonomia e dell'efficacia dell'organo;
- suggerisce la possibilità di introdurre la facoltà di attivazione "d'ufficio" del Garante, intervenendo anche di propria iniziativa, oltre che sulla base dei contribuenti, con l'intento di troncare sul nascere eventuali azioni illegittime da parte dell'Amministrazione;
- intende introdurre in modo più incisivo la possibilità di intervenire anche in presenza di rilevanti indizi di illegittimità dell'azione amministrativa nella fase che precede l'emissione di atti impositivi e in ipotesi di assenza di strumenti di immediata tutela giurisdizionale;
- integrare l'attività di impulso dei procedimenti di autotutela estendendo l'attuale formulazione dell'art. 13 dello Statuto in modo tale da comprendere non solo gli atti di accertamento e di riscossione ma altresì di tutti i provvedimenti degli enti impositori che siano espressione del potere di imposizione (ovvero sia quelli con effetti impositivi, sia quelli che negano rimborsi, agevolazioni, condoni, ecc.);

¹³⁸ Così Tombini R. in Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020, p. 94.

¹³⁹ Al fine di un'analisi completa sul tema si rimanda a Ragucci G. e altri, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo. Idee e materiali per un aggiornamento*, Pacini Editore, 2020, p. 87 ss.

- rendere più celere l'avvio dei procedimenti disciplinari nei confronti dei funzionari o degli ausiliari ai quali sia imputabile l'operato pregiudizievole segnalato dal Garante.

Le proposte individuate dall'ANTI altro non sono che un insieme di idee che, se opportunamente valutate, potrebbero condurre a migliorare la disciplina attualmente in vigore. Implementare le funzioni del Garante, senza sconvolgerne la figura, ma dotandola dei necessari e adeguati poteri, con il fine di renderlo uno strumento di garanzia effettiva per il contribuente che si trovi nella situazione di soggezione al cattivo esercizio della potestà impositiva, potrebbe essere un primo passo per superare i limiti che oggi impediscono l'effettivo raggiungimento dell'obiettivo prefissato per questo organo.

3. VIOLAZIONI ISTRUTTORIE E VIZI DEL PROVVEDIMENTO DI ACCERTAMENTO.

Dopo aver inquadrato i controlli fiscali, le tipologie, le modalità di esecuzione nonché aver analizzato i diritti e le garanzie in capo ai contribuenti sottoposti a verifica fiscale appare opportuno procedere con qualche riflessione. Un importante quesito da porsi sul tema è: lo Statuto e le altre norme di legge sancite a garanzia del contribuente sono sufficienti a fornire una piena tutela? Nel caso in cui si verificano delle violazioni istruttorie, di quali strumenti dispone il contribuente per contestare l'operato dell'Amministrazione finanziaria o i vizi del provvedimento?

3.1. L'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e conseguenze in caso di violazione delle disposizioni.

Come abbiamo potuto comprendere nel capitolo precedente, le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali consistono principalmente in limitazioni dell'esercizio dei poteri istruttori da parte degli organi di controllo. Le disposizioni che contengono tali garanzie, quale è l'art. 12 dello Statuto, si caratterizzano per la circostanza che disciplinano l'attività dei verificatori. Ciò in ragione del fatto che l'attività istruttoria degli uffici impositori è direttamente strumentale all'emissione dell'atto finale del procedimento di accertamento e, proprio per tale specificità, si pone il delicato problema dell'influenza della violazione delle norme sulla legittimità dell'avviso di accertamento, che si fonda sul risultato della verifica fiscale.

Tra le norme dello Statuto che dettano principi con riguardo ai rapporti tra ufficio impositore e singolo contribuente ve ne sono alcune la cui violazione comporta la nullità dei provvedimenti emessi¹⁴⁰. Altre norme dello Statuto, invece, non prevedono espressamente la nullità dei provvedimenti emessi, anzi, non prevedono in modo espreso nessuna sanzione a conseguenza delle violazioni di dette norme¹⁴¹.

Tale situazione determina una necessaria valutazione per comprendere se la violazione sia suscettibile o meno di produrre effetti sull'atto finale del procedimento di accertamento,

¹⁴⁰ Si pensi in tal senso all'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, ove è stabilita la nullità dell'avviso di accertamento emesso prima della scadenza dei sessanta giorni decorrenti dal rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni.

¹⁴¹ Si pensi, in questo caso, all'art. 12, comma 1 dello Statuto, ove la disposizione non si esprime sulle possibili conseguenze delle possibili violazioni istruttorie che potrebbero verificarsi.

quali siano tali effetti e quali forme di tutela l'ordinamento appronti al contribuente in caso di violazione di dette norme.

Tutte le norme contenute nell'art. 12 prevedono diritti e garanzie a favore del contribuente, dettando regole di condotta valide per l'ente che esercita il proprio potere di controllo, ne consegue che solo l'Amministrazione finanziaria può violare la norma, non adempiendo ai propri obblighi e quindi, stimolare il contribuente ad accedere agli strumenti di tutela. Mentre, di regola, le norme fiscali impongono obblighi a carico dei contribuenti, attribuendo al soggetto attivo dell'obbligazione tributaria il potere di irrogare sanzioni in caso di violazione di tali norme, le disposizioni dello Statuto, e in particolare quelle contenute nell'art. 12, impongono precisi comportamenti a carico dell'ufficio impositore, con la conseguente possibilità per il soggetto passivo di rivolgersi al giudice in caso di violazione delle norme, affinché sanzioni l'operato dell'Amministrazione finanziaria¹⁴².

Da tale circostanza sorge come immediata conseguenza un ulteriore interrogativo: data l'esistenza dello Statuto quale disciplina appositamente ideata per fornire adeguata tutela al contribuente nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria, incrementando la partecipazione dello stesso nel procedimento di accertamento, com'è possibile che, nel caso in cui vi siano delle violazioni istruttorie, il contribuente debba necessariamente subirle e potrà contestarle solo in sede processuale?

I diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, espressamente previsti dall'art. 12 dello Statuto, non possono ovviamente rimanere senza tutela. Se si ammettesse che il contribuente non possa reagire in alcun modo in presenza di violazioni delle norme statutarie, si negherebbe l'esistenza stessa di tali diritti e garanzie: l'art. 12 sarebbe stato introdotto invano, non avendo mutato in alcun modo rispetto al passato la posizione giuridica del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria¹⁴³.

Risulta pertanto necessario stabilire quali siano i mezzi di tutela utilizzabili con riguardo a ciascuno dei diritti o delle garanzie violate e se sia ipotizzabile il ricorso a più strumenti di tutela per contrastare una stessa violazione.

La risposta a tali quesiti richiede una riflessione sulla rilevanza delle norme contenute nell'art. 12, sul legame esistente tra atti istruttori e atti impositivi che l'Amministrazione finanziaria emette al termine della fase di accertamento, sugli atti impugnabili davanti alle

¹⁴² In tal senso si rimanda a Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 127 ss.

¹⁴³ Così Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 144.

Commissioni tributarie e sull'ambito di applicabilità del comma 4 dell'art. 7 dello Statuto¹⁴⁴ in tema di ricorso agli organi di giustizia amministrativa.

3.1.1. *La possibilità di ricorso agli organi di giustizia amministrativa.*

Le norme contenute nell'art. 12 dettano principi con riguardo ai rapporti tra l'ufficio impositore ed il singolo contribuente. Come si è detto, si tratta di disposizioni specifiche, puntuali ed immediatamente idonee a far sorgere in capo al contribuente posizioni giuridiche attive ed in capo all'Amministrazione finanziaria posizioni giuridiche passive. Tali posizioni giuridiche attive rientrano nel novero degli interessi legittimi, ossia di situazioni giuridiche soggettive di vantaggio, che consentono di ottenere la modifica di una data realtà giuridica¹⁴⁵, quale potrebbe essere una determinata condotta dell'amministrazione, nel nostro caso.

Posto che l'attività di verifica è volta a tutelare in via primaria l'interesse pubblico al corretto adempimento della normativa tributaria e in considerazione della natura, per molti aspetti, discrezionale di tale attività, non appare corretto considerare come diritti soggettivi le posizioni giuridiche attive del contribuente previste dall'art. 12 dello Statuto. Affinché sussista un diritto soggettivo è necessario che l'attività della pubblica amministrazione sia vincolata e che la norma che disciplina compiutamente l'attività amministrativa sia volta a tutelare in via primaria l'interesse privato. Così non è in materia di verifiche fiscali¹⁴⁶.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con nota Sentenza n. 500/1999 si sono espresse qualificando come interesse legittimo la posizione di vantaggio riservata ad un soggetto in relazione ad un bene della vita oggetto di un provvedimento amministrativo e consistente nell'attribuzione a tale soggetto di poteri idonei ad influire sul corretto esercizio del potere, in modo da rendere possibile la realizzazione dell'interesse al bene. In altri termini, l'interesse legittimo emerge nel momento in cui l'interesse del privato ad ottenere o a conservare un bene della vita viene a confronto con il potere amministrativo, e cioè con il potere dell'Amministrazione pubblica di soddisfare l'interesse o di sacrificarlo¹⁴⁷.

Ne consegue una lettura più sostanzialistica del processo amministrativo, la cui funzione è quella di reintegrare e tutelare la posizione sostanziale del privato, ingiustamente sacrificata dall'illegittima azione amministrativa. In definitiva la funzione del processo amministrativo è

¹⁴⁴ Così dispone l'art. 7, comma 4 dello Statuto: La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

¹⁴⁵ Così Bigliuzzi Geri L., *Interesse legittimo*, in Digesto, 1993.

¹⁴⁶ Così Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 145.

¹⁴⁷ Per completezza si rimanda all'intero disposto della Sentenza Cass. civ. Sez. Unite, 22-07-1999, n. 500.

quella di attribuire al privato l'utilità che gli è stata ingiustamente negata o far venire meno il danno che gli è stato ingiustamente inferto¹⁴⁸.

La posizione sostanziale del contribuente, che consiste nella libertà di svolgere senza intralcio la sua attività economica, viene ingiustamente sacrificata se l'attività dei verificatori si svolge al di là dei limiti espressamente previsti dall'art. 12 dello Statuto. Pertanto, se la verifica si svolge in violazione delle disposizioni contenute nell'art. 12, il contribuente, titolare di un preciso interesse legittimo, può attivarsi davanti agli organi di giustizia amministrativa per ottenere una tutela diretta ed immediata.

Tale tutela assume un rilievo determinante in ragione del fatto che, per tali violazioni non è possibile adire il giudice tributario atteso che gli atti posti in essere dai verificatori non rientrano nell'elenco tassativo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992. In ambito tributario, a sostegno di una tutela diretta ed immediata davanti agli organi di giustizia amministrativa, può invocarsi la norma di cui al comma 4 dell'art. 7 dello Statuto che detta una regola di carattere generale, applicabile con riguardo a tutte le posizioni giuridiche attive del contribuente riconosciute dalla L. n. 212/2000¹⁴⁹.

Un altro problema da affrontare concerne le implicazioni delle violazioni compiute da parte dell'Amministrazione finanziaria delle norme contenute nell'art. 12 sulla legittimità dell'atto impositivo che verrà emesso al termine del procedimento di accertamento. Tale problema si pone con particolare riguardo alle attività illegittime compiute dall'Amministrazione finanziaria, che sono riconducibili ai primi 5 commi dell'art. 12 e per le quali, diversamente da quanto contenuto nel comma 7, non sono espressamente previste specifiche sanzioni. In questi casi, solo se il mancato rispetto della norma incide in via diretta ed immediata sul contenuto dell'atto impositivo, il vizio consistente nell'illegittimo esercizio del potere di verifica si trasmette al provvedimento finale, che potrà essere impugnato davanti alla Commissione tributaria, mentre, in caso contrario non sarà possibile ricorrere al giudice tributario.

Le violazioni delle disposizioni contenute nei primi 4 commi dell'art. 12 determinano il sorgere, in capo al contribuente, del solo diritto di adire il giudice amministrativo per ottenere una tutela effettiva, oltre che la possibilità di rivolgersi al Garante del contribuente, come previsto dal comma 6 dell'art. 12.

¹⁴⁸ Così Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 145.

¹⁴⁹ Così Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 146.

Diversa è, invece, la soluzione con riguardo alla norma di cui al comma 5 in tema di permanenza dei verificatori nei locali del contribuente. Se la permanenza supera il limite dei trenta giorni, ovvero si estende ai successivi trenta giorni senza che ne ricorrano i presupposti, l'atto impositivo, che si fonda sulle prove raccolte oltre i termini andrebbe considerato illegittimo. Ciò in quanto, la violazione istruttoria, consistente nella permanenza oltre i termini, incide in maniera diretta ed immediata sul contenuto dell'atto impositivo, che avrebbe potuto essere stato diverso ove la permanenza fosse stata contenuta entro i limiti previsti dalla legge. Tale interpretazione è in linea con quanto disposto al comma 2 dell'art. 21-*octies* della L. n. 241/1990 ove si ricava, per differenza, che è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Tale norma, contenuta nella Legge sul procedimento amministrativo è applicabile anche in materia fiscale, non rientrando tra quelle per le quali la legge ne esclude l'operatività nei procedimenti tributari.

Va rilevato, tuttavia, che la tutela davanti alle commissioni tributarie nei confronti dell'atto impositivo illegittimo per vizio derivato non esclude il diritto del contribuente, in caso di permanenza dei verificatori oltre i termini, di rivolgersi in via immediata al giudice amministrativo alla stessa stregua di quanto avviene in caso di violazione delle norme contenute nei primi quattro commi dell'art. 12. Le due forme di tutela non sono alternative perché si ispirano ad esigenze diverse. Quella davanti al giudice amministrativo persegue l'esigenza di salvaguardare posizioni sostanziali diverse da quella consistente nel diritto ad una corretta determinazione del tributo dovuto da far valere davanti al giudice tributario.

La sola tutela davanti alla Commissione tributaria sarebbe incompleta, in quanto: sarebbe eventuale ed esperibile nel solo caso in cui la violazione vada ad intaccare in via diretta ed immediata la legittimità dell'atto impositivo; sarebbe differita nel tempo, perché legata alla futura emissione dell'atto conclusivo del procedimento; non consentirebbe l'immediato ricorso ai mezzi cautelari, esperibili davanti alle Commissioni tributarie solo a seguito della presentazione del ricorso avverso l'atto impositivo; non sarebbe idonea a tutelare gli altri interessi del contribuente, di natura patrimoniale e non sottesi alle norme contenute nell'art. 12 dello Statuto¹⁵⁰.

Date tali considerazioni, appare ragionevole comprendere che, ammettendo al contribuente la possibilità di ricorrere anche agli organi di garanzia amministrativa venga garantita una maggior tutela nel caso si verificano violazioni istruttorie. Tuttavia, rimane una

¹⁵⁰ Così Sammartino S. in, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004, pag. 148.

perplexità, ed anche un po' di confusione, per quanto riguarda il profilo di effettiva tutela del contribuente che solo in alcune situazioni potrà ricorrere al giudice amministrativo mentre, in altre occasioni, egli si trova costretto a subire passivamente le violazioni operate dall'amministrazione e potrà agire, in sede di contenzioso tributario, solamente al seguito dell'emissione dell'atto impositivo. È evidente che in tali circostanze il profilo di effettiva tutela sia carente. Questa è la ragione per cui lo Statuto al suo interno prevede un organo di garanzia quale dovrebbe essere il Garante del contribuente ma che, come analizzato in precedenza, non dispone degli adeguati poteri per interrompere l'azione illegittima esperita dai verificatori, offrendo subito tutela effettiva al contribuente.

3.1.2. Violazione delle modalità di accesso e diritto del contribuente ad essere informato.

L'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente esordisce prevedendo che «(1) Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. 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. (2) Quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.».

Circa l'analisi delle garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale, le domande da porsi sul punto sono allora le seguenti: come è possibile valutare le esigenze effettive di indagine e controllo che dovrebbero giustificare l'azione amministrativa? Quando è possibile riscontrare casi eccezionali ed urgenti che giustificano l'accesso in momenti, per così dire, inopportuni? Come può intervenire il contribuente se l'amministrazione sta arrecando grave turbativa allo svolgimento delle attività? Quali conseguenze si ripercuotono sul provvedimento finale, nel caso in cui l'accesso venga effettuato con modalità non conformi a quelle previste dallo Statuto?

L'art. 12 dello Statuto cerca di bilanciare i diversi interessi e le diverse esigenze delle parti coinvolte nella verifica, ossia l'Amministrazione finanziaria che opera al fine di perseguire

l'interesse fiscale, dietro al quale si delinea l'interesse della collettività al corretto riparto della spesa pubblica (art. 53 Cost.) e, dall'altro lato, il singolo contribuente il quale ha interesse a preservare il suo diritto alla riservatezza (art. 15 Cost.) nonché a non subire l'accertamento fiscale in presenza di violazioni procedurali¹⁵¹, ragione quest'ultima connessa alla facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato.

L'accesso ai locali dell'impresa, per le ragioni sopra illustrate, è sottoposto ai limiti della necessità e della proporzionalità, come emerge in modo nitido dalla lettura dello stesso art. 12, ai cui sensi tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo¹⁵².

Circa tali esigenze, già si è discusso della necessità che i verificatori dispongano delle autorizzazioni di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di imposte sul reddito e all'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 quanto all'IVA, per poter accedere ai locali dell'impresa. L'autorizzazione dovrebbe, in tal modo, fungere da controllo preliminare, finalizzata ad un controllo di non arbitrarietà dell'accesso per valutare l'effettivo bisogno di invadere i locali e, se necessario, fornire le opportune motivazioni circa i casi eccezionali che giustificano l'accesso in momenti diversi da quelli stabiliti dalla legge, impedendo così ai funzionari dell'Agenzia delle Entrate o ai militari della Guardia di Finanza di operare di loro spontanea iniziativa. Nel caso in cui l'autorizzazione dovesse mancare degli elementi essenziali, quali l'insufficienza o l'omissione della motivazione, ciò determinerebbe, nell'ambito del procedimento tributario, l'inutilizzabilità dei dati acquisiti¹⁵³.

Qualora, nonostante la presenza di corretta autorizzazione, l'operato dei verificatori non sia adeguato a quanto imposto dall'art. 12 dello Statuto, come può difendersi il contribuente? Le soluzioni sono quelle già illustrate in precedenza, con riguardo alla possibilità di ricorrere al Garante del contribuente affinché richiami all'ordine i verificatori mediante il proprio potere di indirizzo; adire il giudice amministrativo per salvaguardare la propria posizione di sottoposizione ad un potere esercitato in modo illegittimo o, infine, attendere l'emissione del processo verbale di constatazione e presentare le proprie osservazioni e richieste, affinché vengano considerate per l'emissione dell'atto impositivo e, qualora il contribuente dovesse ritenere illegittimo l'avviso di accertamento, proporre ricorso al giudice tributario.

¹⁵¹ Così Beghin M., *Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2018, pag. 308.

¹⁵² Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 484.

¹⁵³ Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 515.

3.1.3. *Violazione dei termini di permanenza dei verificatori.*

Proseguendo l'analisi sul tema delle violazioni istruttorie, per quanto riguarda i termini di permanenza dei verificatori in caso di accessi, ispezioni e verifiche ricordiamo che la permanenza non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili di ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio¹⁵⁴.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, ai fini dell'osservanza del termine di permanenza dei verificatori, rilevano i giorni di effettiva presenza degli operatori presso la sede del contribuente. Inoltre, la Corte ritiene che violazione del citato precetto normativo non determina la sopravvenuta carenza di potere, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è prevista dal legislatore¹⁵⁵.

Con la sentenza n. 31121/2017, la Corte di Cassazione ha confermato un orientamento già manifestato in precedenza, teso a salvaguardare l'utilizzabilità delle prove acquisite, quindi l'interesse fiscale, in violazione del precetto statutario di cui all'art. 12, comma 5.

Il tema inerente alla modalità di computo dei giorni di permanenza dei verificatori presso il contribuente è stato molto dibattuto in dottrina, ma i dubbi interpretativi sono stati superati a seguito della modifica intercorsa all'articolo ad opera dell'art. 7, comma 2, lett. C) del decreto legge 70/2011, il quale ha introdotto un nuovo periodo nel corpo dell'art. 12, comma 5. Con tale innovazione il legislatore ha chiarito che, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza dei verificatori. Inoltre, il legislatore ha operato una differenziazione del numero complessivo dei giorni di permanenza dei verificatori presso il contribuente, in funzione del regime contabile adottato: trenta giorni, prorogabili di altri trenta per i "contribuenti maggiori" e un termine inferiore pari a quindici giorni, prorogabili di altri quindici, per i contribuenti in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. Per questi ultimi, che sono soggetti ad un termine inferiore, il controllo sul luogo è stato circoscritto ad un periodo massimo di un trimestre¹⁵⁶.

Tra le più rilevanti critiche indirizzate alla norma di cui al comma 5, art. 12 dello Statuto vi è quella legata alla mancata previsione delle conseguenze giuridiche derivanti

¹⁵⁴ Così l'art. 12, comma 5, dello Statuto.

¹⁵⁵ Così Manigrasso T., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2019.

¹⁵⁶ Si veda in tal senso Tundo F., *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in *Corriere Tributario*, n. 8, 2015.

dall'inosservanza, da parte degli organi di controllo, dei limiti temporali ivi previsti¹⁵⁷. La Corte di Cassazione, in tal senso, ha accolto un indirizzo teso a salvaguardare l'utilizzabilità delle prove irrualmente acquisite.

Sul punto la Corte di Cassazione si è espressa con Sentenza n. 19338/2011, rilevando la natura ordinatoria del termine fissato dallo Statuto in quanto «non siano ricollegate dalla legge conseguenze (inutilizzabilità delle prove raccolte; nullità degli atti di accertamento compiuti), come è dato agevolmente evincere dalla mancanza di una siffatta norma sanzionatoria; né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza dell'Amministrazione. In tali ipotesi il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12, comma 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12, comma 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13, comma 6), richiamando "gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 della presente legge" (art. 13, comma 9)».

Potremmo riassumere che, nel caso citato, la Corte non affronta il problema, rimettendo nelle mani del contribuente la facoltà di rivolgersi al Garante, figura che, a causa dei limitati poteri di indirizzo, appare non idonea a fornire una tutela effettiva. Ne consegue che, il contribuente per potersi difendere dalle violazioni in discorso potrà, ancora, adire il giudice amministrativo avverso la lesione del proprio interesse legittimo e, potrà altresì adire il giudice tributario qualora le violazioni operate abbiano avuto effetto sul provvedimento finale.

3.1.4. Violazione dei termini per l'emissione dell'avviso di accertamento.

Al termine della verifica fiscale, gli operatori redigono il processo verbale da cui risultano le operazioni eseguite e i dati riscontrati, le richieste avanzate al contribuente o ai suoi delegati e le risposte ricevute. Il verbale deve altresì contenere specifica annotazione delle osservazioni e rilievi del contribuente e dell'eventuale professionista che lo assiste. Tale verbale dev'essere sottoscritto dal contribuente, ovvero riportare il motivo della mancata sottoscrizione¹⁵⁸.

Il contribuente ha diritto ad avere copia del processo verbale di constatazione, dal rilascio del quale iniziano a decorrere i sessanta giorni di cui dispone il contribuente per presentare ulteriori osservazioni difensive, prima che venga emesso l'atto impositivo.

¹⁵⁷ Così Manigrasso T., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1, 2019.

¹⁵⁸ Così Marcheselli A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012, pag. 518.

L'art. 12, comma 7 dello Statuto, nel caso di violazione di detto termine, comportante l'emissione prematura dell'avviso di accertamento, prevede in modo espresso la nullità dell'atto, al fine di preservare il diritto immanente al contraddittorio.

Tale principio vale anche nel caso di "accesso breve", come si evince dalla Sentenza della Corte di Cassazione n. 11471/2017, la quale statuisce che «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché 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. (Cass. sez. unite 18184/2013).» Continua poi spiegando «va, inoltre, considerato che le dette garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6, del decreto IVA ovvero dell'art. 33 del decreto sull'accertamento; siffatte, garanzie si applicano anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è, comunque, necessario, anche in caso di "accesso breve, redigere un verbale di chiusura delle operazioni, sia perché, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al cit. art. 12; peculiarità consistente nell'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutati a lui sfavorevoli.»

Nel caso in analisi notiamo come la tutela del contribuente sia effettiva, ossia in grado di tutelare in modo concreto il contribuente che si vede precluso il diritto al contraddittorio. Pertanto, potremmo dire che, differentemente dalle norme previste ai commi precedenti, quella dell'art. 12, comma 7, appare più idonea a garantire una piena tutela al contribuente violato delle proprie garanzie in sede istruttoria.

CONCLUSIONI.

L'elaborato qui presentato si pone l'obiettivo di analizzare le garanzie del contribuente nel momento in cui è sottoposto a verifica fiscale, al fine di comprendere se queste siano sufficienti a garantirgli la piena possibilità di difendersi, già in sede procedimentale, evitando il ricorso agli organi di giustizia tributaria.

Lo studio è iniziato dall'inquadramento della tipologia di funzione amministrativa in cui si inserisce l'esercizio del potere di controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria, proseguendo con l'analisi dei principi che permeano l'attività amministrativa, sia nella prospettiva comunitaria, che nell'ordinamento interno. Si è potuto apprezzare che molti sono i vincoli cui l'amministrazione deve sottostare per assicurare la tutela del contribuente ma spesso, delineare l'operatività dell'azione amministrativa, nel rispetto dei principi dell'ordinamento, non è cosa semplice.

Infatti, le garanzie di cui dispone il contribuente nel momento in cui è sottoposto al controllo fiscale, da parte dell'Amministrazione finanziaria, rappresenta un tema particolarmente delicato. Nell'ambito dei controlli amministrativi, quali sono quelli in discorso, abbiamo potuto constatare la necessità, ed allo stesso tempo la difficoltà, di contemperare esigenze contrapposte ma parimenti meritevoli di tutela, per le quali non è agevole trovare il giusto equilibrio. Da un lato, l'Amministrazione finanziaria opera quale soggetto verificatore al fine di perseguire l'interesse fiscale, obiettivo, questo, che si inserisce nella più ampia prospettiva di tutela dell'interesse collettivo al giusto riparto della spesa pubblica tra i cittadini-contribuenti. Dall'altro lato, in posizione di sottoposizione al controllo, troviamo i contribuenti, i quali devono permettere all'amministrazione di effettuare le necessarie verifiche ma, che allo stesso tempo, devono essere tutelati per evitare di subire azioni di arbitrarietà che si scontrerebbero con la tutela dei diritti costituzionalmente protetti, nonché con i principi dell'ordinamento amministrativo e tributario.

La disciplina di maggior rilievo, ai fini dell'analisi effettuata, è stata la L. n. 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente. Tale documento è sorto proprio per cercare di dare ordine all'ordinamento tributario, codificandone i principi generali, imponendo regole di condotta per l'Amministrazione finanziaria e disciplinando altresì la modalità di legiferare in materia fiscale. Certamente, l'entrata in vigore dello Statuto ha determinato un grande passo in avanti nel garantire una maggior tutela al contribuente rispetto al passato, riconoscendo, positivizzando e aggregando tutti quei principi che, seppur immanenti, erano sparsi all'interno dell'ordinamento.

Ora, però, la domanda a cui l'elaborato vuole dar risposta è: le garanzie contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, così come previste ed applicate, sono capaci di fornire una tutela effettiva al contribuente nel caso in cui si manifestino delle violazioni?

Con l'analisi svolta si sono evidenziate diverse criticità riconducibili a: differenziazioni normative operate tra tributi che vanno a compromettere la piena applicabilità del principio del contraddittorio; incapacità di porre fine a gravi violazioni che potrebbero verificarsi in sede di controllo; violazioni istruttorie per le quali non sono previste specifiche sanzioni; diverse conseguenze in caso comportamenti illegittimi da parte dell'amministrazione che determinano talvolta l'annullamento dell'atto impositivo e, talvolta, l'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo illegittimo. Insomma, a parere della scrivente, c'è un po' di confusione.

Riguardo alle discriminazioni tra tributi si è analizzato il tema con riferimento alle disparità di trattamento, in tema di contraddittorio, previste tra i tributi armonizzati e quelli non armonizzati. Per i primi, ricadendo nell'ambito di competenza comunitario, in applicazione del principio del giusto procedimento, è riconosciuto il diritto al contraddittorio preliminare all'emissione dell'atto impositivo; mentre, per i tributi non armonizzati, che ricadono nella sola competenza interna, tale obbligo è riconosciuto solo per i tributi "maggiori" (Imposte sui redditi ed IVA), escludendo però le ipotesi di accertamento parziale e precludendo la possibilità del contraddittorio preventivo nei casi di particolare e motivata urgenza.

Rispetto alle violazioni istruttorie che potrebbero verificarsi nell'espletamento dell'attività di controllo, la giurisprudenza spesso rimanda alla figura del Garante del contribuente, che abbiamo osservato essere mera figura di indirizzo, priva di poteri significativi per determinare il termine della violazione ed assicurare effettiva tutela al contribuente sottoposto al potere arbitrario dell'amministrazione.

Per quanto riguarda le violazioni dei primi 5 commi dell'art. 12 dello Statuto, troviamo differenti tipi di soluzioni che il contribuente può porre in essere per tentare di tutelarsi, ossia, nel caso in cui la violazione riguardi i primi quattro commi del menzionato art. 12, egli potrà adire il giudice tributario, oltre che interpellare il Garante del contribuente; qualora la violazione riguardi il comma 5 dell'art. 12 il contribuente potrà adire il giudice amministrativo e, qualora la violazione abbia avuto ripercussioni sull'atto di accertamento, potrà altresì adire il giudice tributario.

Insomma, ad avviso della scrivente, l'effettiva tutela del contribuente in sede procedimentale, oggi appare una tutela pressoché parziale e lacunosa. L'auspicio è certamente quello di rendere pienamente effettive le garanzie del contribuente in sede procedimentale, al fine di tutelarlo maggiormente ed evitare di giungere al contenzioso.

In tal senso, ritengo che una revisione dello Statuto volta a prevedere uniformità di principi, la specifica previsione delle conseguenze connesse a possibili violazioni e un'uguaglianza di tutele tra i diversi tributi presenti nell'ordinamento possa essere un buon passo verso l'eliminazione delle criticità che con l'elaborato qui presentato si è tentato di esaminare.

BIBLIOGRAFIA.

AMATUCCI F. e altri., Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana, 2014.

BASILAVECCHIA M., Accertamento (diritto tributario), in Dizionario di diritto pubblico, Giuffrè, Milano, 2006.

BEGHIN M., CORDIERO GUERRA R., DEL FEDERICO L., DELLA VALLE E., MARONGIU G., MICCINESI M., SALVINI L., SAMMARTINO S., STEVANATO D., URICCHIO A., Lo Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Gianni Marongiu, Giappichelli, 2004.

BEGHIN M., Diritto tributario. Per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche, CEDAM, 2020

BEGHIN M., Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti, in Corriere tributario, 2016

BEGHIN M., Il rapporto tra fatti economici e documentazione contabile nella prospettiva dell'accertamento di fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale, in GT Riv. Giur. Trib., 2021, n. 8-9.

BENVENUTI F., Per un diritto amministrativo paritario, Cedam, 1975, pag. 818.

BIGLIAZZI GERI L., Interesse legittimo, in Digesto, 1993.

BILANCIA F. e altri., Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana, Giappichelli, 2014.

BOFFANO S., La giurisprudenza sui rapporti fisco-contribuente, Giappichelli, 2015.

BONETTA F., L'affidamento nel diritto amministrativo dei tributi, Cedam, 2021.

BORGIA C., Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario, in Diritto e pratica tributaria, 2021, 3, pag. 1065.

BORTOLUZZI A., Proporzionalità, in Digesto, 2007.

BUCCICO C., Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi in *Rivista di diritto dell'impresa*, 2018, fasc. 1.

CAMERLENGO Q., *Commentario Costituzione - Art. 118*.

CARMELENGO Q., *Commentario Costituzione - Art. 118*.

CARRATTA A., *Diritto di difesa*, in *Enciclopedia Treccani*.

CARRETTO N., Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente: il caso degli accessi illegittimi in locali ad "uso promiscuo" in *Diritto e pratica tributaria*, 2018.

CELOTTO A., *Diritti (Diritto costituzionale)*, in *Digesto*, 2017.

CERIONI F., Gli atti dell'Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria, in *Rass. Tributaria*, 2004, n.2.

CHIECHI N. e CHIECHI F. S., L'attività propulsiva del Garante del contribuente, in *Bollettino tributario*, 2003.

CIPOLLA G., *Prova (diritto tributario)*, in *Digesto*, 2008.

CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Il Mulino, 2015.

COLANGELI G., *Principio del contraddittorio*, in *Digesto*, 1995.

COLMELLI A., I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo, in *Diritto e pratica tributaria*, 2020, fasc. 4, pag. 1315.

COMELLI A., I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020.

CONSOLO C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Cedam, 2017.

CONTRINO A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Giappichelli, 2012.

CROSETTI A., *Controlli amministrativi*, in *Digesto*, 1989.

DE BENEDETTO M., Controlli (diritto amministrativo) in *Diritto on line*, Enciclopedia Treccani, 2017.

DE BENEDETTO M., Controlli della Pubblica Amministrazione sui privati: disfunzioni e rimedi in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2019, fasc. 3.

DE MITA E., Diritto tributario e Corte Costituzionale: una giurisprudenza «necessitata», in *Bollettino Tributario*, 2009.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, CEDAM, 1999.

GALLO S., *Polizia tributaria*, in *Digesto*, 1995.

GLENDI C., *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Cedam, 2019.

LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Digesto*, 1987.

LOGOZZO M., I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2018, n.6.

LOZZA E., La relazione tra il contribuente e il funzionario fiscale: una ricerca sulla fiducia in una prospettiva di compliance fiscale in *"Psicologia sociale"*, 2/2017.

MANIGRASSO T., La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente in *Diritto e pratica tributaria*, 2019.

MARCHESELLI A., *Affidamento nel diritto tributario*, in *Digesto*, 2008.

MARCHESELLI A., *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline.*, CEDAM, 2012.

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

MARONGIU G., Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità in *Corriere tributario* n. 6 del 2011.

MARONGIU G., Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento in *Corriere tributario* n. 21 del 2011.

MARONGIU G., Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4 del 2012.

MARONGIU G., La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali «tutela» il contribuente in Corriere tributario n. 37 del 2010.

MARONGIU G., Lo Statuto dei diritti del contribuente in Il Fisco n. 1 del 2006.

MARONGIU G., Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo in Diritto e Pratica Tributaria n. 06 del 2014.

MARONGIU G., Lo statuto dei diritti del contribuente, Giappichelli, 2010.

MARONGIU G., Statuto del contribuente, affidamento e buona fede in Corriere tributario n. 35 del 2001.

MATTARELLI F., Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedimentali e processuali per il contribuente, in Rivista di diritto tributario, 2019.

MENDOLA D., Il procedimento amministrativo tributario tra diritti del contribuente e poteri dell'amministrazione, CEDAM, 2021.

MOSCHETTI F. e ZENNARO R., Agevolazioni fiscali, in Digesto, 1987.

MULEO S., Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, Giappichelli, 2000.

PADOVANI F., Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche in Diritto on line, Enciclopedia Treccani, 2018.

PIERRO M., Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria, Giappichelli, 2013.

PIZZORUSSO A., Garanzia costituzionale dell'azione, in Digesto, 1992.

PROCOPIO M., Il sistema tributario italiano. Tomo I, Cedam, 2018.

RAGUCCI G., Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Giappichelli, 2009.

RAGUCCI G., Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo: idee e materiali per un aggiornamento, Pacini Editore, 2020.

RESCIGNO G. U., Principio di legalità in Diritto on line, Enciclopedia Treccani, 2016.

RIZZA G., Statuto del contribuente, autovincoli legislativi, certezza del diritto in "Quaderni costituzionali", 4/2003.

RUSSO P., Manuale di diritto tributario, Parte generale, Giuffrè, 2002.

SABBI L., Il contraddittorio nel processo tributario, Cedam, 2020

SALVINI L., La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento, in Corriere Tributario n.44, 2009.

SALVINI L., La partecipazione del privato all'accertamento, CEDAM, 1990.

SCHIAVOLIN R., Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, in Digesto, 1995.

SERRANÒ M. V., Accertamento ante tempus nei tributi armonizzati e non: disparità di trattamento?, in Diritto e Pratica tributaria, 2020, n. 1.

SERRANÒ M., Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente, in Rivista trimestrale di diritto tributario, 2014.

SORACE D., Diritto delle amministrazioni pubbliche, il Mulino, 2005.

TENDA P., Controlli amministrativi e modelli di governance della Pubblica Amministrazione, Giappichelli, 2012.

TESAURO F., Compendio di diritto tributario, Utet giuridica, 2016.

TUNDO F., Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento (il commento) in "Corriere Tributario" n. 8 del 2015.

TUNDO F., La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria, Cedam, 2012.

TUNDO F., Procedimento tributario e difesa del contribuente, Cedam, 2013.

TUNDO F., Rispetto delle garanzie dello Statuto del contribuente anche in caso di "accesso breve" in Corriere tributario, 2017, fasc. 29.

TUNDO F., Sono utilizzabili le prove acquisite in violazione dei termini di durata delle verifiche presso il contribuente? –in Corriere tributario n. 44 del 2011.

URICCHIO A., L'accertamento tributario, Giappichelli, 2014.

URICCHIO A., Statuto del contribuente, in Digesto, 2003.

VIOTTO A., I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione, Giuffrè, 2002.

VIRGA P., Diritto amministrativo. I principi, Giuffrè, 1989.

VIRGILIO B., Contraddittorio e giusto procedimento, in Enciclopedia Treccani, 2015.

VISCO V., Il fisco giusto. Una riforma per l'Italia europea, Il Sole 24 Ore, 2000.

GIURISPRUDENZA.

Corte cost., 02/03/1962, n. 13.

Corte cost., 04/04/1990, n. 155.

Comm. trib. I grado Torino Sez. VII, Decis., 15/04/1991, n. 299.

Corte cost., 04/11/1999, n. 416.

Cass. civ. Sez. Unite, 22/07/1999, n. 500.

Cass. civ. Sez. V, 30/03/2001, n. 4760.

Cass. civ. Sez. V, 21/04/2001, n. 5931.

Cass. civ. Sez. V, 10/09/2001, n. 11545.

Cass. civ. Sez. V, 20/06/2002, n. 8972.

Cass. civ. Sez. Unite, 21/11/2002, n. 16424.

Cass. civ. Sez. V, 10/12/2002, n. 17576.

Cass. civ. Sez. V, 13/11/2003, n. 17129.

Cass. civ. Sez. V, 22/03/2005, n. 6201.

Cass. civ. Sez. V, 06/05/2005, n. 9407.

Corte di Cassazione, 23/01/2006, n. 1236.

Cass. civ. Sez. V, 28/07/2006, n. 17229.

Cass. civ. Sez. V, 07/02/2008, n. 2816.

Causa C-349/07, 18/12/2008.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 18/12/2009, n. 26635.

Cass. civ. Sez. Unite Sent., 14/05/2010, n. 11722 (rv. 613233).

Cass. civ. Sez. V, Sent., 22/09/2011, n. 19338.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 29/07/2013, n. 18184.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 18/09/2014, n. 19667.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 18/09/2014, n. 19668.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 09/12/2015, n. 24823.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 02/05/2016, n. 8587.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 29/12/2017, n. 31121.

Causa C-189/2018, 16/10/2019.

Cass. civ. Sez. Unite, Ord., 28/04/2020, n. 8236.

Cass. civ. Sez. Unite Sent., 25/03/2021, n. 8500.

Cass. civ. Sez. V Sent., 11/05/2021, n. 12372.