



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato

di Loredana Strianese

Abstract - The idea that led to the reflections contained in this note is born from the judgment of the Court of Cassation on 25 November 2011, n. 24923 regarding the acquisition of important factors for the tax audit, in the sense that the offices are required to check compliance with art. 52, DPR 633/72 as far as the "accounting officer" and not in relation to the documentation on "black". According to the solution proposed by the judges of legitimacy, the assessment activities of government offices, having an administrative nature, would not be sustained beyond the specific cases, the adversarial principle, are excluded in these cases, the alleged invalidity of the evidence. The input in our system of Law. 241 of 1990 emphasized on the one hand, the "proceduralisation" administrative action to secure the participation of the taxpayer and the taxpayer to the tax procedures, on the other hand, the renewed interest in the cross-examination which occasions that offer useful forms management of the tax ratio, which must necessarily accompany the indispensable guarantees, immanent exercise of each administrative function. Indeed, the extension of the control phase compared to that assessment is the natural corollary of an innovation of a legislative nature, aimed at overcoming the phenomenon of setting tax only in terms of coercion and disorder and enhance evasive, alternatively, forms of accountability and cooperation of the taxpayers, not necessarily related to the activity of investigation, and this also in order to assess the behavior of Public administration and its adherence to principles (constitutional status) of good administration.

SOMMARIO: Introduzione; **1.** – L'accesso agli atti e documenti istruttori del procedimento tributario quale diritto funzionale alla compiuta attuazione della partecipazione del contribuente; **2.** – I contorni della tutela anticipata definiti dal rapporto tra esercizio dei poteri istruttori e diritti fondamentali dei soggetti passivi; **3.** – La posizione della giurisprudenza comunitaria in merito all'applicazione del principio del contraddittorio come presupposto non negoziabile volto alla operatività dei valori sanciti dall'art. 97 Cost. ; **4.** – Conclusioni.

INTRODUZIONE. Lo spunto che ha condotto alle riflessioni oggetto di questo contributo è originato dalla pronuncia della Corte di Cassazione del 25 novembre 2011, n. 24923 in tema di acquisizione di elementi rilevanti ai fini della verifica fiscale, nel senso che, gli uffici di controllo sono vincolati al rispetto dell'art. 52, DPR 633/72 (ovvero in relazione alla disciplina del sequestro o l'estrazione di copia della documentazione contabile al di fuori dei locali dell'impresa) limitatamente alla “contabilità ufficiale” e non in relazione alla documentazione in “nero”. Secondo la soluzione prospettata dai giudici di legittimità, l'attività accertativa degli organi statali, avendo natura amministrativa, non sarebbe retta, al di là di specifici casi, dal principio del contraddittorio, con esclusione quindi, in siffatte ipotesi, della presunta invalidità delle prove raccolte. Pertanto, l'irrituale acquisizione degli elementi probatori durante la verifica fiscale (*rectius*: accesso) effettuata dalla Guardia di Finanza non provocherebbe la loro inutilizzabilità in sede di accertamento, salvo le ipotesi di violazione di diritti di rango costituzionale. L'accertamento tributario incardinato su documenti afferenti alla contabilità “parallela” (rinvenuta, cioè, su un'agenda ed in alcuni *floppy disk* reperiti all'interno di un'autovettura dismessa, posta all'esterno dell'azienda) nonostante la mancata instaurazione del contraddittorio con il contribuente, sarebbe, dunque, valido²³⁰.

Oltre il profilo sulla idoneità della documentazione afferente alla contabilità parallela “tenuta” dal contribuente, la pronuncia in parola affronta un altro delicato argomento (sollevato dal ricorrente), ovvero se la mancata instaurazione del contraddittorio durante l'acquisizione effettiva della documentazione possa avere inficiato la validità di quest'ultima, in palese contrasto con l'art. 52, D.P.R. 633/72, evocando ancora, un'ulteriore problematica

²³⁰Invero, la documentazione extracontabile rinvenuta generalmente nel corso dello svolgimento di indagini, verifiche, ispezioni ect. è utilizzata frequentemente – come presunzione semplice – nell'ambito degli accertamenti analitico – induttivi per combattere fenomeni evasivi, i quali hanno l'obiettivo (non dichiarato, seppur implicitamente) di occultare ricavi, compensi, nonché corrispettivi, attraverso la distorta/falsa rappresentazione di determinate operazioni.

In primo luogo, la giurisprudenza sia di merito sia di legittimità ha suggerito il seguente ragionamento: il ritrovamento di una “contabilità parallela” autorizza – a prescindere dalla sussistenza di altri elementi – alla rettifica dell'imponibile (Cass., n° 24206/2006 e n° 23585/2009).

Proprio su tale problematica, ossia sui limiti del potere di indagine del Fisco ai fini dell'acquisizione di siffatti dati, l'orientamento della Cassazione ha confermato la liceità della rettifica presunta nei casi di: ritrovamento, sulla scrivania dell'amministratore delegato di una società, di *block notes* relativi a cessioni di determinati beni (C.T.C., n. 4113/88); informazioni contenute in *floppy disk* (Cass., n. 17365/09 e n. 8255/08); esibizione, da parte della società, di un tabulato interno relativo alla consistenza del magazzino (Cass., n. 7184/09); appunti comprovanti le prenotazioni di un ristorante (Cass., n. 5947/09).

Tale strumento di accertamento circa la presunta capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, ispezione, indagine è stato oggetto – come visto – di numerosi contenziosi tributari, nei quali il ricorrente (nei propri atti difensivi) sosteneva l'inidoneità del materiale extracontabile a poter supportare il “fatto certo” richiamato dall'Amministrazione Finanziaria.

e precisamente, quella legata alla distinzione concettuale esistente tra i compiti di controllo e i compiti di accertamento assegnati all'Amministrazione finanziaria in una logica di funzionalità dei primi rispetto ai secondi²³¹. Tale discusso aspetto è anche il risultato di considerazioni sistematiche rette dalle più recenti vicende normative e interpretative che hanno tratteggiato l'evoluzione delle metodologie di controllo in campo tributario. Un riferimento più puntuale potrebbe essere offerto dalla controversa questione concernente il possibile abbandono dell'attività istruttoria, nei casi in cui questa dovesse dimostrarsi scarsamente proficua (incapace, cioè, di produrre risultati sufficienti) in vista di una rettifica della dichiarazione o di un accertamento. Difatti, è proprio in questa ipotesi che potrebbe risiedere la chiave di lettura della problematica anzidetta, in quanto, riconoscendo che l'attività istruttoria debba rispondere a criteri di efficienza dell'azione amministrativa, implicitamente si dimostra l'elemento di separazione concettuale teso a collocare le due attività su piani distinti, ancorchè tra loro comunicanti. Ciò porta a dimostrare anche l'evidente sussistenza di un nesso funzionale²³² (che, però, non comporta un legame sequenziale e causale tra gli atti istruttori e gli atti accertativi) in virtù del quale è resa possibile la reale ponderazione della economicità ed efficacia dell'azione amministrativa di controllo. Questa posizione rinviene la sua ragion d'essere nell'assunto logico secondo cui non avrebbe molto senso legare necessariamente la complessa attività di controllo ad un'attività (di accertamento), che si delinea solo come eventuale, quindi, ad un procedimento amministrativo che non confluisce sistematicamente in un vero e proprio atto finale autoritativo. A suffragio di dette argomentazioni va anche la necessità di conformare la macchinosa disciplina della raccolta delle prove alla progressiva evoluzione del nostro assetto tributario verso modelli di partecipazione, nei quali, da un lato, le situazioni

²³¹ In merito v. F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in Atti del Convegno svoltosi a Sanremo, 3-4 giugno, 2011, Fondazione Victor Uckmar, sul tema *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, p. 207 ss.; sull'autonomia funzionale delle variegate attività conoscitive e di controllo (istruttorie) rispetto all'attività di accertamento e di indirizzo (diversamente da quanto si è ritenuto in passato, nel senso che esse fossero interne ad un generale procedimento amministrativo di imposizione) e sulla loro prodromicità rispetto al procedimento di accertamento in senso proprio, si veda S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in "Dir. Prat. Trib.", 1990, I, p. 729; ID, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 50.

²³² Sul tema appare utile richiamare alcune osservazioni svolte da L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 324: "dall'effettuazione diretta di un atto o di un'attività istruttoria può discendere l'obbligo per l'ufficio di emettere l'atto di accertamento che formalizzi tali esiti: l'obbligo, in particolare, sussiste se si sono acquisiti elementi indicativi di violazioni". Appare, peraltro, opportuno precisare che la stessa attività istruttoria si conclude, di consueto, con la formulazione dei rilievi, alcuni dei quali relativi persino a violazioni punite attraverso pene pecuniarie estinguibili in via breve, prima che venga emesso l'avviso di irrogazione delle medesime sanzioni, rilievi che rappresentano, quindi, un'anticipazione del contenuto del successivo atto di accertamento (si pensi alle modalità di strutturazione dei PVC redatti dalla G. di F. al termine di ogni attività istruttoria). In argomento, A. COMELLI, *L'attività istruttoria nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008, p. 69 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in "Rass. Trib.", 2009, p. 52 ss. (ed in AA.VV., *Studi in memoria di G. A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 81).

soggettive passive dei contribuenti si parcellizzano in diversi e autonomi obblighi legali (quali sono quelli ormai sperimentati) di autotassazione, autoliquidazione e versamento spontaneo all'esattoria mediante delega all'istituto di credito, dall'altro, le situazioni soggettive attive erariali si identificano ordinariamente nell'esercizio di un potere depotenziato sul piano della imperatività-normatività, il quale non va oltre all'acquisizione delle informazioni utilizzabili e al mero controllo dell'osservanza dei citati obblighi strumentali dei contribuenti.

D'altra parte, lungi dall'affrontare in questa sede il conflitto tra teorie costitutiviste, imperniate sul provvedimento impositivo, e teorie dichiarativiste, fondate sull'obbligazione tributaria, giova ricordare che è ormai necessario uscire dal particolarismo tributario²³³ a dalle ostinate argomentazioni invocate per giustificarlo, volte alla ricostruzione estremamente problematica della sussunzione del procedimento tributario al procedimento amministrativo, e degli atti tributari al *genus* del provvedimento amministrativo²³⁴. Si tratta, infatti, di magmatiche deduzioni frequenti nelle dispute dottrinali, nella giurisprudenza e anche nella

²³³ E' largamente prevalente l'indirizzo secondo cui l'assenza di discrezionalità non impedisce il corretto utilizzo delle categorie del procedimento e del provvedimento anche in riferimento all'accertamento tributario, v. fra i tanti: F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 76 e s.; ID., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 68 e s.; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in "Dig. It. Disc. Priv. Sez. comm.", 1987; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 29 e s.; S.MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, p. 46 e s.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in "Rass. Trib.", n. 6/ 2011, p. 1393 e s. Di diverso avviso, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello statuto del contribuente*, in "Rass. Trib.", n. 3/2011, p.563 e s. : "...la specificità della materia tributaria e la particolare funzione che la nozione di procedimento assolve al suo interno hanno infatti reso sempre complessa una diretta applicazione dei principi amministrativi contenuti nella L. n. 241/1990. Per tale ragione lo Statuto oggi rappresenta ormai, grazie anche agli importanti contributi della dottrina e della giurisprudenza / compresa quella costituzionale), il fondamentale punto di riferimento per la regolamentazione dei procedimenti tributari e per l'eventuale ma difficile raccordo con la disciplina della L. n. 241/1990

²³⁴ Difatti, prendendo le mosse dalla indiscutibile assenza di discrezionalità nel procedimento tributario di accertamento per ciò che riguarda la determinazione del tributo (si tratta di considerazioni ampiamente condivise, v. per tutti L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 22 e s., il quale riprende la teoria elaborata da M. S. Giannini; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, p. 113 e s. ; L. PERRONE; *Discrezionalità amministrativa (dir.trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006, p. 2005.), si arriva a sovraesporre il carattere vincolato dell'attività impositiva, anche a detrimento di quelle decisive sponde discrezionali pur rintracciabili in taluni specifici segmenti dell'azione impositiva (ad esempio, la scelta del contribuente da sottoporre a controllo o le modalità dell'istruttoria ecc.). L'assenza di discrezionalità legittimerebbe una netta differenziazione tra procedure tributarie e procedimento amministrativo, rendendo inutilizzabili in ambito tributario le categorie, i principi e gli istituti contenuti nella legge 241/1990. Altra parte della dottrina, con riguardo alla natura provvedimentale degli atti di accertamento, la circoscrive solo al profilo della loro efficacia preclusiva, cioè all'attitudine a cristallizzarsi se non impugnati tempestivamente, dovendosi respingere la loro natura *strictu sensu* provvedimentale sul piano dei contenuti, poichè detti atti sono espressione di manifestazioni di giudizio e non di volontà. In diversa prospettiva si pone chi sostiene che agli atti impositivi possa riconoscersi natura provvedi mentale solo in una logica descrittiva, in quanto sul versante tecnicamente più severo della teoria del provvedimento amministrativo l'assenza di discrezionalità propria di tali atti dovrebbe comportarne la denominazione di meri atti e non di autentici provvedimenti amministrativi (v. ad esempio, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, p. 401).

prassi. Sembra, allora, conveniente collocarsi nella più spaziosa ed articolata prospettiva del diritto amministrativo, che, invece, conosce certamente procedimenti e provvedimenti connotati dall'esercizio di poteri vincolati²³⁵, senza, per di più, differenziarne i regimi giuridici (ad eccezione del peculiare profilo dell'esercizio della discrezionalità)²³⁶ e che adopera categorie multiformi quali ad es. quella delle decisioni amministrative o, appunto, degli atti di controllo, capaci di richiamare a sé, con agilità, larga parte degli atti impositivi²³⁷. Invero, le teorie volte a contrapporre attività discrezionale e attività vincolata, svisiscono del tutto il ruolo della autoritatività, configurando funzione, provvedimento e interesse legittimo solo in relazione al potere discrezionale. La novella, difatti, del 2005 (legge n. 15 dell'11.2.2005) è intervenuta sulla legge n. 241/1990 tratteggiando uno statuto unitario dell'azione amministrativa, che resta incardinato sull'elemento della autoritatività (art. 1, co. 1 *bis*) ed al quale espressamente viene riallacciato il provvedimento discrezionale, così come quello vincolato (art. 21 *octies*), ad eccezione di una parziale differenza per ciò che concerne i vizi formali²³⁸.

L'ingresso nel nostro ordinamento della legge n. 241 del 1990 ha rinvigorito l'anzidetto orientamento, ponendo in risalto da un lato, la "procedimentalizzazione" dell'azione amministrativa come garanzia per il contribuente che, ad es., sarà in grado di impugnare il provvedimento impositivo anche per i vizi degli atti istruttori, e dall'altro lato, la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie ed il rinnovato interesse per il contraddittorio²³⁹ come occasioni capaci di offrire proficue forme di gestione del rapporto

²³⁵ v. P.P.M. VIPIANA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, p. 243 e s.; A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in " Riv. Trim. proc. Civ.", 1988, p. 1 e s.; ID, *Alla ricerca dello stato di diritto. Per una giustizia "non amministrativa"*, Milano, 2005, p. 165 e s.; S. CIVITARESE MATTEUCCI, *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa ed illegalità utile*, Torino, 2006, p. 325 e s.; L. FERRARA, *Diritto soggettivo ed accertamento amministrativo*, Padova, 1996.

²³⁶ Sulla motivazione dei provvedimenti vincolati v. per tutti, R. SCARIGLIA, *La motivazione dell'atto amministrativo. Profili ricostruttivi ed analisi comparatistica*, Milano, 1999, p. 223 e s.

²³⁷ V. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, p. 198-199 e s.; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in " Riv. Dir. Fin.", 1982, I, p. 112 e s.

²³⁸ Sia pure con variegate sfumature v. ad es.: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 65 e s.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; G. M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 224 e s.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela: lezioni sul processo tributario*, cit., p. 200 e s.

²³⁹ Sulla necessità del contraddittorio anche nell'ambito dei procedimenti tributari di controllo e di accertamento, in quanto espressione di un principio generale dell'azione amministrativa e del giusto procedimento, v. Cass., sez. trib., 28.7.2006, n. 17229, in banca dati "fisconline" e in " Riv. Giur. Trib.", 2006, p. 1047, e Cass. Sez. trib., 7.2.2008, n. 2816, in banca dati "fisconline" (*ratione temporis* anteriore alla novella del 2005) alle quali si sono poi accostate le Sezioni Unite con le sentenze 1.12-18.12.2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, tutte i banca dati "fisconline"; per l'inquadramento sistematico del tema v. G.RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

tributario, cui devono necessariamente affiancarsi le irrinunciabili garanzie, immanenti all'esercizio di ogni funzione amministrativa²⁴⁰.

Invero, l'estensione della fase di controllo rispetto a quella di accertamento è, in particolare, il naturale corollario di una innovazione di carattere legislativo, volta a superare l'impostazione del fenomeno tributario solo in termini coercitivi e di patologia evasiva e a potenziare, in alternativa, forme di responsabilizzazione e collaborazione del contribuente, non necessariamente legate all'attività di accertamento.

1.– L'accesso agli atti e documenti istruttori del procedimento tributario quale diritto funzionale alla compiuta attuazione della partecipazione del contribuente

La partecipazione al procedimento tributario è autenticamente piena ed effettiva solo nel momento in cui il contribuente sia posto nelle condizioni di poter disporre di elementi conoscitivi in grado di garantire una appropriata informazione sulla dinamica *dell'iter* procedimentale imboccato dall'Amministrazione finanziaria. Se ci si riferisce al normale spazio di applicabilità così come disciplinato, in tema di accesso agli atti e ai documenti amministrativi, dalla legge n. 241/1990, si rileverà che la corrispondenza strumentale fra il diritto di prendere visione degli atti procedurali e la garanzia di partecipazione attiva è attuata da quanto dispone l'art. 10 della legge citata. In esso, la conoscibilità degli atti del procedimento viene inclusa tra gli strumenti necessari ad assicurare l'effettività dell'esercizio del diritto di partecipazione degli interessati al procedimento amministrativo stesso²⁴¹. La questione della estensibilità ai procedimenti tributari della disciplina in tema di accesso agli

²⁴⁰ È noto che la legge n. 15/2005 dal titolo " Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali dell'azione amministrativa" ha introdotto diverse innovazioni come intervento legislativo sintomatico del fenomeno dell'integrazione giuridica europea. Va, altresì ricordato che la novella del 2005 non tocca l'art. 13 della legge n. 241/1990, secondo cui le disposizioni contenute nel Capo III della legge " partecipazione al procedimento amministrativo", non si applicano ai procedimenti tributari. Resta, dunque, confermato che tutti gli altri Capi della legge n. 241/1990, sia *ab origine* sia in seguito alla modifica della novella, devono trovare applicazione, per quanto compatibili, anche in materia tributaria. La legge generale sull'azione amministrativa si pone, pertanto, come sostegno a tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni, ed anche all'attività amministrativa tributaria.

Ancora, appare estremamente rilevante la previsione del passante legislativo che permette l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi dell'ordinamento comunitario, e dunque, anche del principio di proporzionalità, nonché del principio del contraddittorio, così come già recepito, nel 1990, nel Capo III della legge, ma oggi significativo per l'intera azione amministrativa anche prescindendo dagli artt. 7-12 di cui al cit. Capo III (la nota è risalente disputa va oggi riesaminata alla luce della paradigmatica pronuncia della Corte di Giustizia, 18.12. 2008, Sopropè, causa C-349/07, in " Rass. Trib.", 2009, p. 570, con nota di G.RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*).

²⁴¹ Quanto poi, alla disciplina delle concrete modalità di attivazione nonché dei limiti del diritto di accesso ai documenti amministrativi, essa è contenuta nel dettato dell'art. 22 e seguenti della richiamata legge n.241/1990.

atti e ai documenti istruttori ha, in giurisprudenza²⁴², generato soluzioni radicalmente contrapposte tra i Tribunali Amministrativi Regionali e il Consiglio di Stato.

Appare necessario osservare che dei due, iniziali, contrastanti orientamenti, tuttavia, quello appartenente ai T.A.R. manifesta una marcata coerenza e compiutezza argomentativa e di conseguenza, una più netta attitudine persuasiva, soprattutto per aver privilegiato una lettura più sistematica della norma²⁴³ e non solo di tipo lessicale, come invece, traspare dalle pronunce del Consiglio di Stato.

L'interpretazione favorevole alla estensibilità delle regole che disciplinano l'accesso documentale ai procedimenti tributari muove proprio dalla natura del diritto di accesso, la cui operatività prescinde dalla titolarità di una posizione rigidamente personale di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo. Ciò in ossequio a quanto stabilisce l'art. 22 della legge n. 241/1990, che pone in relazione detto diritto esclusivamente alle esigenze di trasparenza e imparzialità dell'attività amministrativa, non necessariamente legate alla sussistenza di un sottostante interesse alla impugnabilità in via giurisdizionale dell'atto o del documento di cui si richiede l'accesso a fini conoscitivi.²⁴⁴

²⁴² Difatti, prima della novella della legge n. 15/2005 che ha modificato la legge n. 241/1990 (e che ha recato una precisa esclusione del diritto di accesso dai procedimenti tributari, relativamente ai quali restano ferme le peculiari norme che li regolano), si sono appalesati i due diversi indirizzi giurisprudenziali sopra menzionati. Va puntualizzato che, mentre i T.A.R. si sono pronunciati in senso favorevole alla citata estensibilità, il Consiglio di Stato ha negato sistematicamente una possibilità del genere, al tal punto da indurre i primi a rivedere la propria posizione in materia e, in seguito, ad uniformare il proprio orientamento a quello del Consiglio stesso. Cfr. T.A.R., Emilia Romagna, sez. II, sent. 19 novembre 1994, n. 1636 in materia di indagini bancarie e Cass., sez. I, 5 maggio 1991, n. 4980; Cons. St., sez. IV, sent. 19 aprile 1995, n. 264; Cons. St., sez. IV, sent. 5 dicembre 1995, n. 982 e sulla uniformazione successiva dei T.A.R., per tutte, T.A.R. Piemonte, sez. I, sent. 9 aprile 1998, n. 234.

²⁴³ Il riferimento è alla interpretazione della disposizione contenuta nell'art. 24, comma 6, della legge n. 241/1990 (antecedentemente alle modifiche recate dalla legge n. 15/2005), nella parte in cui prevede l'esclusione del diritto di accesso agli atti preparatori dei provvedimenti di cui all'art. 13 della medesima legge, contenente una espressa deroga alla estensibilità delle norme sulla partecipazione, deroga concernente anche i procedimenti tributari.

²⁴⁴ T.A.R. Lazio, sez. II, sent. 9 maggio 1995, n. 819, in cui si precisa che proprio in virtù della natura autonoma del diritto di accesso, che prescinde quindi dall'esistenza di un interesse alla impugnazione dell'atto, "anche il semplice richiamo, fatto dal ricorrente nella propria istanza di accesso, all'esigenza di poter esercitare, attraverso la conoscenza degli atti di cui si tratta" ("provvedimento del comandante di zona della Guardia di Finanza che autorizza una indagine bancaria) "il proprio diritto di difesa, appare... sufficiente e valida ai fini della richiesta stessa di accesso; e ciò tanto più ove si consideri che questa ha ad oggetto atti in grado di incidere su un diritto, quello alla riservatezza, costituzionalmente garantito (cfr. Corte Cost., 28 febbraio 1992, n. 51, ove si afferma che la disciplina del segreto bancario rientra nell'ambito della previsione di tutela di interessi costituzionalmente rilevanti individuati nell'iniziativa economica e nella proprietà e che il potere di deroga – giustificato dalla salvaguardia di interessi costituzionalmente anche più rilevanti, come l'accertamento e la repressione dei reati e dell'evasione fiscale – è comunque sottoposto al principio della legalità, onde escludere ogni esercizio arbitrario e indiscriminato)".

Ma l'indirizzo del Consiglio di Stato, pur riconoscendo espressamente tale peculiare connotazione del diritto di accesso documentale²⁴⁵, tuttavia nell'affrontare dettagliatamente la questione della estensibilità del medesimo diritto ai procedimenti tributari ha considerato decisivo l'elemento della mancanza di autonoma impugnabilità riguardo agli atti istruttori eseguiti nel corso di una verifica fiscale, assoggettando l'operatività del diritto di accesso alla sussistenza del provvedimento finale (avviso di accertamento)²⁴⁶. I T.A.R. si sono via via uniformati, puntualizzando che il diritto di accesso del contribuente alla documentazione relativa alla fase istruttoria del procedimento tributario non nasce sino al momento in cui quest'ultimo non culmini nella emanazione del provvedimento di accertamento²⁴⁷. I fatti hanno poi, subito una piega significativa con il sopraggiungere della legge n. 15/2005 che ha modificato gli art. 22 e 24 della legge n. 241/1990. Difatti, attualmente, secondo la nuova formulazione dell'art. 24, comma 1, lett b), della legge n. 241/1990 il diritto di accesso è esplicitamente escluso nei procedimenti tributari rispetto ai quali resta, dunque, invariata l'applicazione delle norme che li regolano. Invero, l'assenza di norme che, espressamente, regolino il diritto di accesso nei procedimenti tributari produce la vanificazione dell'efficacia della disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente che riconosce al contribuente la facoltà di comunicare osservazioni e richieste agli uffici (dopo il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni di controllo ma prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento). Tale norma appare decisiva rispetto all'anticipazione del diritto di accesso documentale alla fase precedente alla formazione del cosiddetto provvedimento finale. E', quanto mai, evidente, infatti, che l'assegnazione di un diritto di accesso documentale al contribuente, solo dopo l'emanazione dell'avviso di accertamento possa svuotare di significato l'assunto di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. Facendo seguito a tali considerazioni, si perviene agevolmente alla conclusione secondo cui la strumentalità del diritto di accesso documentale rispetto alla partecipazione del contribuente al procedimento tributario impone di riconoscere la sua azionabilità almeno nello stesso istante in cui è esercitabile la facoltà di formulare osservazioni e richieste. Quindi, successivamente alla chiusura dell'istruttoria e, in ogni caso, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento. Risulta, di conseguenza, naturale attendersi l'inserimento nell'ordinamento tributario (probabilmente, il contesto appropriato potrebbe essere proprio lo Statuto del contribuente)

²⁴⁵ Cfr. Cons. St., sez. IV, sent. 26 novembre 1993, n. 1036; Cons. St., sez. VI, sent. 19 luglio 1994, n. 1243; Cons. St., sez. IV, sent. 30 luglio 1994, n. 650; Cons. St., sez. VI, sent. 3 febbraio 1995, n. 158.

²⁴⁶ Cfr. Cons. St., sez. IV, 5 dicembre 1995, n. 982; inoltre, Cons. St., dec. n. 433/1997. Cons. St., sez. VI, dec. 2 aprile 1998, n. 426; Cons. St., sez. IV, dec. 9 luglio 2002, n. 3825.

²⁴⁷ T.A.R. Lombardia, sez. I, sent. 12 novembre 2001, n. 7191; T.A.R. Piemonte, sez. I, sent. 9 aprile 1998, n. 234, cit.

di una norma che, definendo e restituendo un senso compiuto al modello partecipativo indicato dallo Statuto, regoli l'accesso agli atti e documenti del procedimento tributario. A colmare, infine, sul piano interpretativo, la carenza normativa venutasi a delineare in materia è intervenuto il Consiglio di Stato con la decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008, nella quale viene prospettata una lettura del novellato art. 24 della legge 241/1990 che lo stesso Consiglio di Stato definisce “ costituzionalmente orientata”. La norma in questione deve essere intesa nel senso che l'inaccessibilità agli atti dei procedimenti tributari sia temporalmente limitata alla fase di pendenza del procedimento tributario. Successivamente alla sua conclusione, invece, l'accesso non può essere più precluso in quanto “ non si rilevano esigenze di “ segretezza” nella fase che segue la conclusione del procedimento con l'adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo”.

1. – I contorni della tutela anticipata definiti dal rapporto tra esercizio dei poteri istruttori e diritti fondamentali dei soggetti passivi

E' di tutto rilievo che nella fase istruttoria possa verificarsi un effetto di compressione-sacrificio di interessi e diritti dei soggetti passivi dell'attività ispettiva. Tale depotenziamento è determinato dalle stesse finalità della specifica azione amministrativa, che si identificano nel perseguimento di interessi generali attraverso l'esercizio di poteri autoritativi che implicano una invasione nella sfera privata del contribuente o del terzo coinvolto nell'ispezione, con il conseguente obbligo per detti soggetti di subire tale invasione²⁴⁸. Ogni ispezione, difatti, si distingue per l'intrinseca finalità conoscitiva cui risulta preordinata. Nell'ipotesi di procedimenti tributari e amministrativi in genere, poi, questa connotazione strutturale è caratterizzata proprio dall'autoritatività degli atti mediante i quali si dipana il relativo processo di acquisizione della conoscenza. Ebbene, per stabilire quali siano i limiti di accettabilità di un tale sacrificio da parte dei soggetti passivi di una ispezione tributaria, è necessario soffermarsi sul fondamento giuridico del valore della persona al quale sono agganciati interessi e diritti incisi dall'attività ispettiva.

Su di un piano astratto, la tutela dei diritti della personalità è associata a un potere di azione o, più precisamente, di reazione, riconosciuto al titolare di tali diritti. Alla base, di siffatta tutela esiste il dovere di astensione dal compimento di azioni che possano produrre effetti

²⁴⁸ In argomento, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., Padova, 1990, secondo cui sussiste un generale obbligo di collaborazione del contribuente nella fase istruttoria del procedimento tributario.

lesivi sui diritti della persona, sebbene questi profili di difesa siano destinati a restare sopiti a fronte dell'azione dei pubblici poteri.

Il rapporto di convivenza e prevalenza del momento di autorità e della tutela della persona è disciplinato dall'art. 2 Cost., nel quale, per un verso vengono riconosciuti i diritti inviolabili della persona, mentre per altro verso, viene posto il limite dell'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà. Ed è da tale norma che trae la propria legittimazione l'esercizio dei poteri istruttori intrinsecamente lesivi di diritti fondamentali della persona. Al tempo stesso, l'art. 2 Cost. è anche regola di formalizzazione giuridica del valore della persona nonché norma concretamente dispositiva del corrispondente obbligo di astensione, il quale si identifica nel dovere giuridico di omettere qualunque azione potenzialmente lesiva del valore di persona, o di uno dei diritti ad esso riconducibile. Resta chiaro che ogni qualvolta l'altrui agire possa configurarsi come una violazione del generale dovere di astensione, la norma di cui all'art. 2 Cost. esprime lo strumento idoneo ad assicurare nell'immediato la tutela del soggetto leso. Va, comunque, evidenziato che è poi, la stessa norma di rango costituzionale a contemplare taluni limiti estrinseci del valore giuridico di persona. Limiti che finiscono con l'incidere anche sulla operatività del generale obbligo di astensione che a quel valore è collegato e che sono descritti nella seconda parte dell'art. 2 Cost. in riferimento ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. In tale ottica appare, quindi, necessario comparare i diritti della persona con gli altri valori, di natura pubblicistica, coinvolti nel procedimento tributario. Si comprende, allora, la ragione del recesso della tutela del soggetto passivo rispetto al raggiungimento degli obiettivi costituzionali perseguiti dall'attività amministrativa tributaria. Ma è bene fare una precisazione al riguardo: la coesistenza di valori parimenti consacrati dalla Costituzione è tuttavia, gerarchicamente collocati su piani diversi nel procedimento amministrativo tributario, implica una semplice prevalenza dell'uno sull'altro, e non un sacrificio assoluto del valore che passa in secondo piano. Piuttosto, può accadere che ad una temporanea attenuazione del valore comparativamente giudicato recessivo corrisponda una eventuale reviviscenza proprio di quest'ultimo, in presenza di talune condizioni. Il parametro per valutare, concretamente, il venir meno del generale obbligo di astensione dal compimento di azioni potenzialmente lesive del valore giuridico di persona tutelato dall'art. 2 Cost. è rappresentato dal principio di legalità. Quest'ultimo, con riguardo alla Pubblica Amministrazione, è riconducibile alle previsioni di cui all'art. 97, comma 1, Cost.; previsioni che, ove lette alla luce degli artt. 101, comma 2 e 113 Cost., sono da interpretarsi nel senso che gli organi dell'amministrazione

possono essere destinatari solo di competenze ed attribuzioni specificamente contemplate e delimitate dalla legge²⁴⁹.

Ciò determina che non solo la funzione amministrativa deve essere stabilita dalla legge, ma anche i singoli poteri attraverso i quali sia possibile esercitare quella funzione devono essere parimenti oggetto di specifica previsione legislativa²⁵⁰.

3.- La posizione della giurisprudenza comunitaria in merito all'applicazione del principio del contraddittorio come presupposto non negoziabile volto alla operatività dei valori sanciti dall'art. 97 Cost.

La giurisprudenza comunitaria ha sviluppato, sul tema in esame, una prospettiva molto innovativa circa il fondamento del diritto al contraddittorio in un procedimento amministrativo-tributario. La sentenza chiave in materia è quella del 18 dicembre 2008, C-

²⁴⁹ Sul punto, cfr. L. CARLASSARE, *Regolamenti dell'esecutivo e principio di legalità*, Padova, 1966, p. 153 s.

²⁵⁰ Preme in questa sede ricordare, seppur in modo del tutto fugace, che presupposto dell'autonoma impugnabilità di un atto istruttorio del procedimento tributario è rappresentato dalla prodotta lesione di un diritto soggettivo o di un interesse legittimo distinto rispetto alle situazioni soggettive, attinenti alla sfera impositiva, tipicamente incise dal provvedimento di accertamento d'imposta. In altre parole, affinché un atto istruttorio possa qualificarsi come immediatamente e direttamente impugnabile, è necessario che esso abbia arrecato una lesione di diritti o interessi che, pur giuridicamente rilevanti, non si identificano, né risultano connessi, con l'interesse di natura patrimoniale tipicamente coinvolto da un provvedimento di accertamento d'imposta o di irrogazione delle sanzioni. A dire il vero, il tema della diretta impugnabilità degli atti istruttori compiuti nel corso di una indagine fiscale, mentre raccoglie consensi pressoché unanimi in dottrina (per tutti, cfr. R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in " Riv. Dir. Fin.", 1991, II, p. 34 s.), stenta, invece, a ottenere chiari riconoscimenti da parte della giurisprudenza, dalla quale si colgono solo taluni tiepidi segnali di apertura (cfr. Cons. St., sez. IV, sent. 28 gennaio 1991, n. 43). Tuttavia, specie in virtù delle più recenti pronunce, deve riscontrarsi una netta inversione di tendenza del Consiglio di Stato che sembra essersi attestato su posizioni contrarie, in ogni caso, all'accoglimento della tesi della autonoma impugnabilità degli atti istruttori del procedimento tributario (cfr., in particolare, Cons. St., sez. IV, sent. 5 dicembre 1995, n. 982). Il tema della esclusività della giurisdizione tributaria presenta, invero, alcuni limiti indubitabili nel momento in cui nella fase istruttorie ad essere lese siano posizioni di natura diversa da quella patrimoniale o non relative al rapporto d'imposta. Difatti, in questa circostanza la tutela sarà attuabile solo mediante l'autonoma impugnabilità del presunto atto lesivo, in quanto il ricorso in Commissione tributaria avverso l'atto di accertamento o di irrogazione delle sanzioni non sarebbe in grado di offrire un'adeguata e pertinente difesa della situazione soggettiva compromessa dalla violazione delle norme di azione. In siffatti casi, verrebbe a mancare ogni tutela del diritto o dell'interesse in gioco, destinato quindi, a restare definitivamente compromesso. Si tratta, evidentemente, di una tesi da abbandonare in quanto difficilmente conciliabile con le linee garantistiche offerte dall'art. 113, primo e secondo comma della Costituzione. Linee che rinvergono oggi una conferma (ancorché non soddisfacente e, al riguardo, v. S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU...*, cit., ove: " ..E' significativo però come già ora la sentenza *Ravon* faccia apparire il tanto sofferto, e meritorio, Statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge n. 212 del 2000 come uno strumento improvvisamente invecchiato, poiché carente di mezzi di tutela.") nello Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 7, comma 4, della legge 212/2000, in cui si afferma che la natura tributaria dell'atto non ne impedisce l'impugnabilità dinanzi al giudice amministrativo, ricorrendone i presupposti (in dottrina, cfr. la posizione di A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in " Riv. Dir. Trib.", 2004, I, p. 33).

349/07 della Corte di Giustizia CE²⁵¹, la quale in questa occasione, ricostruisce intorno al diritto di difesa il presupposto della partecipazione attiva del contribuente nella fase di formazione del provvedimento amministrativo finale. E ciò, indipendentemente dalla possibilità di esperire un ricorso giurisdizionale a valle del provvedimento stesso.

Le motivazioni involte nel ragionamento seguito dai giudici della Corte risiedono nella potenziale lesività del provvedimento che l'Amministrazione finanziaria intende adottare nei confronti del contribuente, ed è questa caratteristica che impone la necessità di ritenere sussistente e attivo, anche in detta fase, il diritto alla difesa del contribuente. L'anzidetta posizione dei giudici di Lussemburgo ha prodotto decisive ricadute sul riconoscimento, nel nostro ordinamento, di un generale principio del contraddittorio cosiddetto precontenzioso, inteso dalla Corte quale principio generale del diritto comunitario, quindi come un elemento giuridico cui gli ordinamenti nazionali non possono non conformarsi; l'art. 11 Cost., infatti, attribuisce prevalenza, nella gerarchia delle fonti del diritto, alle norme emanate da organismi sovranazionali²⁵².

In considerazione di tale visione moderna nei rapporti tra Stato e cittadini, trova la propria *ratio* il principio immanente della *c.d.* parità delle armi, sancito nel nostro impianto costituzionale e successivamente nell'orientamento giurisprudenziale della UE, nel quale, come visto, il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve avere la possibilità di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata²⁵³. Seguendo tale percorso argomentativo (vincolante per tutti gli Stati Membri nel corso di qualsiasi accertamento fiscale) l'organo accertatore sarà in grado di tener conto di tutti gli elementi utili al caso,

²⁵¹ Tale causa riguardava una controversia in tema di dazi doganali, nella quale la società portoghese Sopropé lamentava la concessione di un termine di audizione (prima della rettifica) eccessivamente breve da parte delle autorità ("ogni soggetto nei confronti del quale si intende assumere una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista"). In proposito, si vedano, Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, causa C-18497/03; Ravon e altri c. Francia, con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in "Riv. Dir. Trib.", n. 7-8, 2008, p. 181; Cass., sez. I, n. 11350 del 4 maggio/17 giugno 2004 con nota di L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in "GT - Riv. Giur. Trib.", 2005, 154 s.; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., (a cura di S. La Rosa), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, p. 99 s.; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (nota a Corte europea Dir. Uomo, Grande camera, 23 novembre 2006), in "Riv. Dir. Trib.", 2007, IV, p. 54 s.; A. MARCHESELLI- A. BODRITO, *Questioni attuali in tema di giusto processo tributario nella dimensione interna e internazionale*, in "Riv. Dir. Trib." 2007, I, p. 736 s.

²⁵² cfr. Corte Cost., n° 389/89.

²⁵³ Aderendo alla corrente di pensiero espressa dalla giurisprudenza comunitaria, il mancato avvio procedimentale all'apertura del confronto diretto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, rappresenta una grave violazione al principio di *c.d.* democraticità dell'azione amministrativa, ossia il riconoscimento di un generale potere di partecipazione attiva del privato al procedimento amministrativo. (Sentenza Corte dei Diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, causa C-18497/03; Ravon e altri *versus* Francia, con nota di S. MULEO, *L'applicazione...*, cit.)

consentendo eventualmente la correzione di errori, al fine di far prevalere elementi relativi alla situazione personale del soggetto, in modo che la decisione possa essere “plasmata” alla realtà reddituale del contribuente²⁵⁴. Il soggetto accertato deve, pertanto, essere posto nelle condizioni di poter svolgere una completa attività difensiva innanzi al responsabile della fase istruttoria, ma per poter adempiere a tale incombenza deve beneficiare del tempo necessario e congruo per pianificare la propria strategia difensiva (dunque successiva alla consegna del processo verbale di constatazione al contribuente), ad esempio attraverso la presentazione della memoria (*rectius*: osservazioni e richieste), a mente dell'art. 12, comma 7, Legge 212/2000. Preme osservare infatti che il comportamento conseguente del contribuente riveste un valore fondamentale: egli deve, pertanto, cercare di dare spiegazioni circostanziate, precise, complete; il rilascio di risposte confuse e non esaustive o, a maggior ragione, la mancata risposta, possono rafforzare la fondatezza delle conclusioni presuntive basate sulla valutazione dei contenuti della documentazione “nera”.

In breve, il diritto di difesa all'interno del confronto diretto *inter partes* trova la propria cittadinanza nel garantire al contribuente la possibilità di replicare con cognizione di causa ai rilievi posti in essere da controparte: tale requisito imprescindibile nei rapporti tra cittadino e Fisco è stato ignorato (o quantomeno disconosciuto in quanto non meritevole di tutela) nella sentenza in oggetto da parte della Suprema Corte. La conclusione (non condivisibile) a cui è approdata la stessa non può che indurre a riflettere: il fatto che il contraddittorio si manifesti soprattutto nei processi giurisdizionali, non significa affatto che tale meccanismo debba trovare applicazione limitatamente a tali contesti, dovendo, invece, essere qualificato come un diritto che sia l’*“espressione di un principio giuridico generale di carattere costituzionale, principio che si manifesta ogni qualvolta la funzione svolta sia retta dalla ragione di imparzialità”*.²⁵⁵ Si tratta, verosimilmente, di una visione moderna, inaugurata dalla C.G.E., in grado di poter conferire uno “scossone” decisivo a un modello concepito, ancora, come espressione di logiche tradizionali di tipo “inquisitorio”. L'applicazione “reale” e non meramente accademica del principio del contraddittorio è, pertanto, decisivo al fine di offrire una riconosciuta operatività ai valori sanciti dall'art. 97 Cost.

²⁵⁴ Viene confermato il principio stabilito dalla Suprema Corte SS. UU. (nn. 26635 – 26636 – 26637 – 26638 del dicembre 2009), ossia che l'accertamento si rafforza (e si legittima) proprio attraverso il contraddittorio instaurato “con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la presunzione”. In breve, in tutti gli accertamenti occorre valutare l'esito del contraddittorio per verificare la “personalizzazione” degli *standard* alla singola posizione del contribuente, al fine di ottenere i requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici.

²⁵⁵ F. BENVENUTI, *Contraddittorio*, in Enc. Dir., IX, Milano, 1961.

4.– Conclusioni.

Dai principi di effettività, proporzionalità e adeguatezza della tutela, quali canoni imprescindibili del modello europeo di tutela giurisdizionale²⁵⁶, scaturiscono taluni significativi corollari, tra cui la concreta possibilità di accesso alle Corti, il rispetto delle garanzie della difesa, l'ossequio dei principi della ragionevole durata del processo²⁵⁷ e di economia processuale, anche con il fine di scongiurare il conflitto tra giudicati, e comunque, di favorire il mantenimento di uno *standard* minimo di garanzie per le situazioni giuridiche tutelate. Dette garanzie, desumibili anche dagli artt. 24, 111 e 113 della Costituzione italiana, come pure dagli omologhi delle altre costituzioni europee, ma probabilmente interpretate in modo meno sensibile quando si verta nella materia tributaria, devono ritenersi sussistenti in modo pieno, facendo ricorso a quanto stabilisce anche l'art. II-107 dell'ultimo Trattato UE (Trattato di Lisbona) che non distingue a seconda della tipologia dei “diritti” e delle “libertà”, riconoscendo in tutti i casi un *minimum* di tutela.

In relazione alla fattispecie esaminata, sarebbe opportuno imporre agli uffici deputati al controllo nella fase istruttoria del procedimento tributario, oltre all'obbligo (peraltro già esistente) di dare atto dei rilievi del contribuente in un processo verbale e di tenerne conto in sede di accertamento, anche quello di rispondere in tempi brevi alle contestazioni avanzate dal contribuente medesimo in ordine alla legittimità e immediata lesività degli atti posti in essere nei suoi confronti. Si eviterebbe, in tal modo, sin dall'inizio, di consentire l'ingresso nel procedimento di accertamento ad elementi acquisiti illegittimamente nella fase preparatoria e di scaricare sul giudice tributario la soluzione di quesiti che, pur relativi ad atti tributari, non attengono al merito tributario e, perciò, non toccano quell'interesse patrimoniale del contribuente che è alla base sostanziale del suo diritto giudiziale.

²⁵⁶ Su cui cfr. già Corte di Giustizia Europea, 16 luglio 1971, *Ringeisen*, in www.echr.coe.int/echr/.

²⁵⁷ La giurisprudenza in proposito si è, come noto, dimostrata contraria all'applicabilità del principio del termine ragionevole di durata del processo in materia tributaria (cfr. Cass., sez. I, n. 21653 del 27 settembre/ 8 novembre 2005; Cass., sez. I, n. 20675 del 20 settembre/25 ottobre 2005; Cass., sez. I, n. 17498 del 4 luglio/30 agosto 2005; Cass., sez. I, n. 17139 del 4 maggio/27 agosto 2004; Cass., sez. I, n. 11350 del 4 maggio/17 giugno 2004 con nota di L. DEL FEDERICO, *Il giusto processo tributario: tra art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in “GT-Riv. Giur. Trib.”, 2005, p. 154 s.), ma con l'art. 2 del DL 40/2010 si è stabilito che al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, le controversie tributarie pendenti che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto, da oltre dieci anni, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio, sono definite con precise modalità. Sul punto è, poi, intervenuto il “Milleproroghe” (DL 216/2011, art. 29, comma 16-*decies*), fornendo l'esatta interpretazione del concetto di soccombenza rilevante ai fini della applicazione dell'estinzione del processo in Commissione Tributaria Centrale e disponendo, conseguentemente, che tale deve intendersi anche la soccombenza solo parziale (dell'Amministrazione).

In definitiva, l'obbligatorietà del Fisco ad instaurare il contraddittorio con il contribuente dovrebbe trovare applicazione ad ogni tipologia di indagine fiscale (di verifica, di controllo, di richiesta di chiarimenti, nonché di informazioni e documenti), ivi inclusi anche l'acquisizione di dati ed elementi di natura extracontabile. In altre parole, soltanto assicurando il rispetto di tale principio potrà essere garantita forza giuridica e concretezza procedimentale al concetto del *c.d.* giusto procedimento (“costruito”, in primo luogo sull'applicazione del preventivo contraddittorio): un'idea condivisibile, ma che necessita – per la sua reale applicazione – dell'introduzione di regole precise da parte del legislatore.

Non può sottacersi dunque, alla luce dell'orientamento giurisprudenziale comunitario²⁵⁸, che irrilevante è la denominazione terminologica o tecnica adoperata dall'ordinamento o dagli organi competenti in relazione all'attività ispettiva: ogni qual volta il Fisco decide di “interloquire” con il contribuente, il primo ha l'obbligo di avviare un confronto *de visu* con il secondo, indipendentemente dalla natura della verifica, nonché dal valore della pretesa erariale²⁵⁹.

In conclusione, appare ragionevole ritenere che non è più sufficiente assicurare al contribuente l'esercizio dei diritti difensivi in sede giurisdizionale (questi ultimi non possono essere oggetto di una valutazione limitativa): occorre – in altri termini pratici – un suo concreto coinvolgimento nel procedimento tributario *ab origine* (*rectius*: fase pre – contenziosa), ciò gli consentirà non solo il diritto di replica in senso stretto, ma anche la valutazione del comportamento della Pubblica Amministrazione e della sua aderenza ai principi (di rango costituzionale) di buona amministrazione.

²⁵⁸ L'orientamento giurisprudenziale nazionale talvolta manifesta una sorta di debolezza a consolidare taluni principi garantisti. Una recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza 14 ottobre 2011, n. 21103) ha affermato che se l'Agenzia delle Entrate non rispetta i 60 giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non si verifica in assoluto la nullità dell'atto impositivo.

²⁵⁹ All'uopo, si rimanda alle norme in materia contenute nello Statuto dei diritti del contribuente ((art. 6, comma 2 e 5, art. 12, comma 7).