



Dipartimento di Impresa e Management

Diritto processuale tributario

LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE AL CONTRADDITTORIO

RELATORE

Prof. Giuseppe Napoli

CANDIDATO MATR.677781

CORRELATORE

Prof. Fabio Marchetti

ANNO ACCADEMICO 2016-2017

INDICE

CAPITOLO I

La disciplina del contraddittorio: fonti europee, principi costituzionali e normativa tributaria

1.1. I principi costituzionali e la difesa del contribuente

1.2. Gli aspetti nel diritto tributario della legge 241/90 e lo Statuto del contribuente

CAPITOLO II

I poteri e i doveri dell'Amministrazione Finanziaria e gli obblighi e i diritti del contribuente nello svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche

2.1. Il contraddittorio prima dell'avviso di accertamento

2.2. Il contraddittorio negli istituti deflattivi

CAPITOLO III

Il peso del contraddittorio tra volontà del Legislatore, evoluzione giurisprudenziale e il rapporto tra Amministrazione e contribuente

3.1. Le ragioni dell'ampliamento degli istituti deflattivi: la necessità della collaborazione e del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente

3.2. Differenza tra imposte armonizzate e non, differenza tra accertamenti "a tavolino" e accertamenti effettuati presso il contribuente: il contraddittorio è un diritto selettivo?

Conclusioni: le tendenze del rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente: un'interazione strategica può incrementare risultati socialmente utili?

Quid est veritas?

Est vir qui adest

Il duro lavoro, non la fortuna, porta al successo. La fortuna è ciò che succede nel momento in cui i dadi cadono sul tavolo. Il duro lavoro è ciò che succede quando un premio cade nelle mani di un uomo perché lui ci si è dedicato attivamente

INTRODUZIONE

Il rapporto tra lo Stato e i contribuenti, più in generale i cittadini, è un tema particolarmente rilevante e antico, di cui si sono occupati storici, filosofi e giuristi. Le politiche economiche e le esigenze fiscali dei paesi lo influenzano, la politica lo utilizza spesso come strumento per raccogliere consenso, la storia e l'esperienza ci insegnano che esso si intreccia con altri problemi quali, ad esempio, la giustizia, i doveri dei cittadini, l'equità.

Non è semplice trovare l'angolo prospettico da cui iniziare l'esame delle problematiche che lo caratterizzano, le criticità storiche e le tendenze moderne che lo colorano, compito davvero arduo è trovare delle soluzioni in quadri sociali ed economici complessi e, ormai, in continuo mutamento, l'unica costante dei mercati odierni. Ci potremmo chiedere se sia giusto pagare imposte e tasse e troveremmo addirittura una risposta evangelica: *“Rendete dunque a Cesare quel che è di Cesare”*¹, potremmo interrogarci sulle loro caratteristiche, funzioni e la misura entro la quale possano dirsi eque. Adam Smith, attraverso la sua monumentale opera *“La ricchezza delle nazioni”*, sosteneva: *“l'imposta che ogni individuo è tenuto a pagare dovrebbe essere certa e non arbitraria. Il tempo di pagamento, l'ammontare da pagare, tutto dovrebbe essere chiaro e preciso per il contribuente e per ogni altra persona. Dove fosse diversamente, ogni persona soggetta all'imposta sarebbe più o meno in balia dell'esattore, che può o inasprire l'imposta al contribuente antipatico o estorcergli, con la minaccia di questo inasprimento, qualche regalia o vantaggio. L'incertezza dell'imposizione incoraggia l'insolenza e favorisce la corruzione di una classe di persone per natura impopolari, anche quando non sono né insolenti né corrotte”*²; Machiavelli asseriva: *“un Principe deve inoltre fare in modo che i cittadini possano tranquillamente esercitare le loro attività nei commerci,*

¹ Matteo, 22,21

² Adam Smith, *La Ricchezza delle Nazioni, Libro quinto, Capitolo II, Parte II*

in agricoltura e in ogni altro campo, così che nessuno debba temere di migliorare le sue proprietà per timore che gli siano tolte o di iniziare un'attività per paura delle tasse. Deve invece premiare chiunque voglia fare queste cose e chiunque voglia comunque sviluppare la città e lo Stato"³; infine Aristotele si interrogava sui legami tra il dovere di rispettare la legge (quindi soddisfare anche le pretese erariali) e l'equità: *"E' ritenuto ingiusto sia chi trasgredisce la legge sia chi desidera più del dovuto e non rispetta l'equità; è in conseguenza evidente che è giusto sia chi rispetta la legge sia che chi rispetta l'equità. Pertanto è giusto sia ciò che è legale sia ciò che è equo, è ingiusto sia ciò che è illegale sia ciò che non è equo"*⁴⁵. Sembra assolutamente ragionevole assolvere le nostre obbligazioni verso lo Stato, il quale altrimenti non potrebbe offrirci servizi né garantire alcuni diritti fondamentali come l'istruzione o l'assistenza medica, però sarebbe allo stesso tempo utile e vantaggioso chiarire in modo netto cosa, quanto e come pagare per evitare o ridurre fenomeni di corruzione, pubblica e privata, di evasione e di elusione.

L'arbitrarietà dell'imposta è un problema che trova risposta nel principio classico delle democrazie liberali "no taxation without representation", prima recepito dallo Statuto Albertino e poi sancito dalla nostra Costituzione all'articolo 23: *"nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*, attraverso il quale si limita e controlla il potere dell'esecutivo e si offrono delle garanzie alla proprietà e libertà dei cittadini. Le modalità e il numero degli adempimenti, invece, rappresentano uno dei motivi di maggiore lontananza e divergenza tra Fisco e contribuente, la confusione del quadro

³ Niccolò Machiavelli, *Il Principe*

⁴ Aristotele, *Etica Nicomachea*

⁵ Ugo Arrigo, *Il dovere delle tasse*

normativo rientra tra i fattori maggiormente disincentivanti nell'attrazione di capitali e nella spinta agli investimenti.

Il nostro Belpaese ci costringe ad affrontare seriamente il problema dell'equità, dato che la nostra pressione fiscale⁶ risulta essere tra quelle più elevate d'Europa, un freno per la crescita e, se si guarda in particolare al cuneo fiscale, una delle principali cause di disoccupazione⁷. Le esigenze di certezza dei traffici giuridici, le politiche e le necessità fiscali delle Amministrazioni statali per lo sviluppo della comunità e i diritti e le garanzie per i contribuenti sono il cuore dei nessi relazionali tra Fisco e contribuente.

Esse consentirebbero un'ampia riflessione su moltissime e interessantissime tematiche, però attraverso il presente lavoro si sceglie di approfondire, per ragioni di tempo e concretezza, solo una: quella della partecipazione del contribuente al contraddittorio.

Se qualcuno si interrogasse sul contraddittorio, su cosa sia e a quali funzioni risponda, si potrebbe chiarire le idee con un esempio della vita quotidiana: quando due amici litigano e ci chiedono un parere, siamo convinti che per dare un giudizio e un consiglio adeguato sulla questione sia opportuno sentire le due versioni dei fatti.

Il contraddittorio è un diritto, riconosciuto dal nostro ordinamento, ma è anche l'elemento nodale di un giudizio informato, frutto di tutta la conoscenza utile e possibilmente reperibile su un fatto, una garanzia che consente di definire giusta la modalità del processo.

Il Legislatore costituente, lungimirante e attento persino all'ordine delle parole e alle questioni semantiche, ha parlato di giusto processo e non di processo giusto: il primo evoca subito le modalità attraverso le quali lo stesso si svolge, il secondo invece lascerebbe correre gli ideali della nostra mente all'esito del processo, il quale può pervenire sia ad un esito

⁶ Il Tempo, *Italiani più vessati d'Europa Pressione fiscale da record*

⁷ *Paying Taxes 2016: the 10th Edition – Pwc –Pag.86*

iniquo attraverso modalità garantiste o giungere, forse molto più raramente, ad un esito giusto pur quando le parti non abbiano potuto sentirsi rassicurate dalle garanzie approntate dalla nostra Carta fondamentale.

L'audiatur et altera pars è un principio antichissimo, la cui importanza è rintracciabile già ai tempi di Pericle o tra le massime ciceroniane, la cui espressione prosaica è “sentire l'altra campana”; dopo tanti anni di storia l'Europa, i padri costituenti e il legislatore italiano l'hanno posto come elemento imprescindibile del giusto procedimento⁸ e sicuramente costituisce un sano impulso linfatico alla cooperazione, in tempi così difficili, tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie, la quale trova però ostacolo in alcune questioni, come la possibilità, per il silenzio della legge, di comprimere tale diritto/garanzia quando non si ritiene che sia obbligatorio o, a causa di giurisprudenze diverse, quando si pongono le fondamenta di trattamenti discriminatori creando differenti classi di contribuenti. Il presente lavoro verterà, quindi, sul principio del contraddittorio, sulle sue fonti giuridiche, sui poteri e doveri dell'Amministrazione finanziaria e sui diritti e gli obblighi del contribuente e le intersezioni della loro disciplina con il contraddittorio, sulle questioni attuali maggiormente controverse e intricate, si analizzerà lo sviluppo storico delle vicende giurisprudenziali e il bisogno di una chiara legiferazione e, infine, ci si interrogherà anche sull'impatto sociale della questione, riflettendo se il contraddittorio possa, eccezionalmente, essere sacrificato sull'altare dell'urgenza del provvedere.

⁸ M. Villani, *il contraddittorio nel diritto tributario*

CAPITOLO I

La disciplina del contraddittorio: fonti europee, principi costituzionali e normativa tributaria

“Il contraddittorio è una regola secondo la quale, all’interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilità di interloquire prima, manifestando il proprio punto di vista alla luce e a fronte della scoperta di tutti i dati raccolti, con la legittima aspettativa che, se egli si giova di tale opportunità, le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall’organo incaricato di provvedere. Contraddittorio implica sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre argomentazioni e prove, prima che la decisione venga presa. La funzione del contraddittorio è inscindibilmente duplice: esso serve sia a presidiare un interesse del soggetto coinvolto, sia a realizzare l’interesse a cui è finalizzata la procedura. Attraverso il contraddittorio, da un lato, l’interessato esprime le sue ragioni (opponendosi ad effetti sfavorevoli, sollecitando effetti favorevoli, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni), dall’altro lato l’organo amministrativo o giudiziario acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per il provvedimento. Il contraddittorio ha duplice valenza: attua il diritto di difesa dell’interessato(inteso nel senso di diritto di esprimere le proprie ragioni rispetto ad un provvedimento che lo interessa) e il principio di imparzialità(“ben conoscere per ben provvedere”): solo dopo un’ adeguata istruttoria il provvedimento può dirsi emanato a seguito di una corretta valutazione degli elementi in gioco o nella ponderazione di interessi contrapposti, nel caso in cui il provvedimento abbia natura discrezionale. Il contraddittorio ha, in definitiva, due inscindibili, armoniche e coordinate funzioni:

difensiva e istruttoria.”⁹ Nel nostro ordinamento tributario non è sancito un diritto del contribuente a dialogare¹⁰, rectius contraddire con l’ autorità amministrativa.

Pur mancando un principio generale di contraddittorio, tuttavia lo stesso risulta ricavabile da norme europee, principi costituzionali e dal diritto amministrativo.

La Corte di giustizia europea ha affermato che *“il rispetto dei diritti di 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”*¹¹. Da tale pronuncia giurisprudenziale emergono chiaramente i tratti della partecipazione del contribuente al contraddittorio, la necessità di portare le contestazioni che l’ Amministrazione finanziaria intende muovere nella sfera della conoscenza di chi le subisce, riservando un lasso di tempo congruo affinché lo stesso possa manifestare il proprio punto di vista e la stessa Amministrazione possa esaminare, con tutta l’ attenzione necessaria, le osservazioni dell’impresa o della persona coinvolta. L’Unione Europea, tra i tanti diritti e principi che si è preoccupata di promuovere e tutelare, riconosce l’importanza del giusto processo, del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, come dimostrato che i medesimi sono garantiti dalla Carta fondamentali dei diritti dell’UE e dalla CEDU. Infatti l’art. 47 della Carta recita *“Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo*

⁹ Relazione Marcheselli, *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario, nella giurisprudenza italiana ed europea.*

¹⁰ F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*

¹¹ Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07

dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare”¹², mentre l’art. 48 “1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. 2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato”¹³.

La veste di diritti fondamentali che ammantava il giusto processo e il diritto di difesa pone il cittadino europeo al riparo da abusi e violazioni del diritto, assicura che tali valori fondamentali siano condivisi e tutelati da ogni Stato membro e che il loro rispetto costituisca una tutela delle radici gerarchiche poste a base della convivenza comunitaria.

L’art.41 della Carta annovera tra i diritti fondamentali quello della 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.” La seconda parte

dell’art.41 rappresenta, forse, la quintessenza del contraddittorio, poiché obbliga le Amministrazioni dei paesi membri ad ascoltare i cittadini prima che gli stessi subiscano un provvedimento, offrendo loro l’opportunità di contraddire, motivare, giustificare, fornire delle spiegazioni meritevoli di attenzione. Inoltre il presente articolo consente di ampliare la

¹²EURLex, Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, art.47

¹³EURLex, Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, art .48

conoscenza dei fatti attraverso l'accesso al fascicolo che riguarda la propria persona o la propria impresa, nei limiti stabiliti dalla legge, e impone, sulla base e dopo l'iter di verifiche e confronti, di motivare le decisioni a cui le autorità giungono.

La Carta prevede inoltre che, in alcune circostanze, i diritti garantiti dalla stessa possano incontrare delle limitazioni; l'art.52 recita così: *“1. Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.”*¹⁴

Le limitazioni sono quindi possibili se espressamente contemplate dalla legge, fino a quando non travalichino il principio fondamentale garantito attraverso il diritto e nella misura in cui si rivelino necessari e funzionali al perseguimento di finalità generali o di protezione dei diritti e delle libertà dei terzi. Lo stesso articolo, è interessante notarlo, nella terza parte afferma *“Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa”*. Tale articolo chiarisce l'interrelazione tra la Carta stessa e la Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (d'ora in poi CEDU), un altro pilastro del diritto europeo, ed esclude implicitamente la

¹⁴EURLex, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, art.52

possibilità di ridurre la portata e la tutela di tali diritti, prevedendo esplicitamente la sola facoltà di ampliarli. Il perimetro di applicazione della Carta è poi definito dall'articolo 51:

*“1. Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati. 2. La presente Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati.”*¹⁵

La CEDU è una convenzione che si intreccia con la Carta e influenza la questione del contraddittorio, il quale trova collocazione all'articolo 6, che concerne l'equo processo, e recita *“1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti”*.¹⁶ Vale la pena soffermarsi sul primo comma dell'articolo 6 della CEDU poiché offre un'occasione di riflessione e di studio sull'applicabilità della medesima rispetto al processo tributario.

La questione della compatibilità tra l'assetto dell'ordinamento tributario italiano e l'equo processo definito dall'articolo 6 della CEDU induce ad affrontare tre problematiche:

1) in che misura la norma è applicabile alla materia tributaria e al processo in particolare;

¹⁵ LexEur, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, art.52

¹⁶ *Convenzione europea dei diritti dell'uomo, European Court of Human Rights*, art.6

2) quali sono gli orientamenti della corte EDU sull'inapplicabilità dell'art. 6 alle controversie tributarie; 3) quali sono le problematiche derivanti dall'inapplicabilità e quali possono dirsi risolte alla luce della giurisprudenza comunitaria.

Poiché il primo comma richiama esplicitamente i diritti e i doveri civili e la fondatezza dell'accusa penale, la Corte Europea dei diritti dell'uomo è giunta alla conclusione che tale norma sia inapplicabile alle controversie tributarie le quali, sebbene vertano su obbligazioni di carattere patrimoniale, rientrano in doveri civili caratteristici di ogni società democratica. Il concetto è stato espresso in passato attraverso diverse sentenze, due delle quali specificatamente sul sistema tributario italiano.

La prima sentenza, del 12 luglio 2001, è la sentenza *Ferrazzini c. Italia*, è il mezzo attraverso il quale la CEDU ha affermato che la tutela sotto il profilo del giusto processo deve riferirsi letteralmente solo ai procedimenti penali e alle controversie aventi per oggetto i diritti e gli obblighi di natura civile, e che la sua estensione al processo amministrativo e in particolare a quello tributario è consentita, nel primo, solo nel caso in cui ci siano in gioco diritti e obblighi di natura privata, nel secondo, invece, solo quando abbia per oggetto sanzioni rilevanti sotto il profilo penale.

La seconda sentenza è quella del 31 marzo 2009, *Faccio c. Italia*¹⁷, pertinente ad una controversia che riguardava il ricorso di un contribuente avverso l'apposizione coattiva dei sigilli all'apparecchio televisivo per non aver pagato il canone e la violazione degli artt.8 e 10 della CEDU, nella quale si dichiarava irricevibile il ricorso utilizzando le stesse argomentazioni della sopraccitata sentenza.

¹⁷ Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. XII, (Pres. Tulkens), 31 marzo 2009, Faccio c. Italia (ricorso n. 33/04).

Dato l'orientamento della CEDU, non ha sorpreso eccessivamente che i giudici di piazza Cavour abbiano, nel 2004, negato l'operatività della legge 24 marzo 2001 n. 89 c.d.

“Legge Pinto”, che tratta della violazione della durata massima del processo.

L'impostazione così rigida dei giudici di Strasburgo è stata corredata però, sempre, da una minoranza permanente e robusta: se il diniego si è fondato sull'opinione che le controversie non riguardassero diritti e obblighi di natura civile, poiché il rapporto tra contribuente e Fisco rientra nelle prerogative del potere d'imperio ed è quindi caratterizzato da natura prevalentemente pubblica, l'opposizione ha sostenuto che così ragionando, si dimentica però che negli ordinamenti dei Paesi aderenti alla UE il fondamento del concorso alle pubbliche spese è individuabile non più nella situazione di sottomissione al potere sovrano, ma nel dovere di contribuzione, riconducibile a sua volta ai doveri di solidarietà e di cooperazione, a fronte dei quali ci sono solo un potere vincolato (e, quindi, non discrezionale) dell'Amministrazione finanziaria e, in sede contenziosa, un diritto soggettivo del privato negatorio della pretesa tributaria¹⁸, un diritto che quindi può annoverarsi tra quelli tutelati dall'articolo 6.

La CEDU, tuttavia, ha derogato a tale rigorosa e inflessibile applicazione della norma; in tal senso meritano di essere segnalate alcune sentenze: la sentenza *Jussila c. Finlandia* e la sentenza del 21 febbraio 2008 *Ravon c. Francia*.

“Ed invero, con sentenza 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, la Corte di Strasburgo ha ritenuto che, quando un processo tributario ha ad oggetto la legittimità di una sanzione che,

¹⁸ F. Gallo, *Giusto processo*

pur non qualificata come penale, in concreto non assolve ad una funzione compensativa del danno prodotto, ma assume una valenza punitiva, oltre che deterrente, esso deve rispettare i precetti dell'art.6 della CEDU e, nella fattispecie, l'obbligo della pubblica udienza.

Successivamente, con sentenza 21 febbraio 2008, Ravon c. Francia, la stessa Corte ha dichiarato il contrasto tra l'art.6 ed una disposizione interna che abilita l'amministrazione fiscale ad eseguire atti di ispezione domiciliare, in assenza di un controllo giurisdizionale effettivo.

Queste due decisioni non rappresentano un ribaltamento dell'impostazione di fondo, dato che non pongono in discussione il fatto che l'art.6 valga solo in ambito civile e penale.

Non di meno, esse appaiono rilevanti, perché offrono all'interprete la possibilità di equiparare il processo tributario a quello penale, agli effetti della tutela ex art. 6, ogni qual volta si contesti l'irrogazione di una sanzione che, per natura e gravità, appartiene in generale al campo penale; e ciò quale che sia la qualificazione della sanzione ad opera del diritto interno.

In altre parole, l'art. 6 della CEDU, che la Corte di Strasburgo aveva estromesso dalla materia fiscale attraverso la "porta" dei «diritti e doveri di carattere civile», è rientrato dalla "finestra" dell'«accusa penale». Può dunque concludersi nel senso che l'art.6 della CEDU costituisce un parametro di legalità che il legislatore ed giudice tributario devono rispettare, tutte le volte in cui sia in discussione una sanzione particolarmente afflittiva comminata dall'amministrazione fiscale.»¹⁹ Sembra ancora più interessante, sotto questo profilo, tener presente un'altra pronuncia della Corte EDU, che apre delle breccie nell'indirizzo iniziale, ed è quella sull'ammissibilità di un ricorso di due società francesi,

¹⁹ Dr. Durante, Relazione resa all'incontro di studio su "Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Strasburgo – Novità fiscali – Rientro dei capitali – Autoriciclaggio"

*SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*²⁰, che riguardava una controversia relativa a un rimborso d'imposte che le ricorrenti ritenevano essere state indebitamente versate.

La Corte ha ritenuto, premettendo che il contenzioso fiscale non sia compreso nel campo dei diritti e degli obblighi civili e nonostante l'assenza di rilievi penali, ammissibile tale ricorso, asserendo che quando proposto per la restituzione di un'imposta può costituire un'azione di diritto privato, sebbene la sua origine sia collocata nella legislazione fiscale e che per il tramite della medesima la società venga assoggettata al prelievo.

I giudici CEDU hanno affermato l'applicabilità dell'art.6 qualora si voglia far valere un diritto di credito legato a imposte versate e non dovute nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria per poi, attraverso la medesima pronuncia, inaspettatamente, negare che le società potessero essere tutelate dall'articolo 6, escludendone l'applicabilità a tale specifica controversia, poiché le ragioni prodotte dalle società erano fondate sulla legittimità della normativa interna sulla quale si basava il prelievo e quindi aventi carattere prevalentemente pubblicistico.

La pronuncia ha un rilievo importante, dato che estende le garanzie poste dal primo comma dell'articolo 6 ad un'ampia fetta di contenzioso, quello concernente le imposte indebitamente versate, rendendo generale l'applicazione del principio, ed è in realtà questo l'elemento innovativo della sentenza, poiché in passato la Corte si era espressa in modo analogo su controversie simili, *Editions Périscope v. France del 1992* e *National & Provincial Building Society del 1997*, la prima verteva su un'agevolazione fiscale non concessa e la seconda sul rimborso di tributi versati in eccesso, ed aveva ritenuto applicabile l'art. 6 nel caso della ricorrente francese perché la mancata concessione del beneficio fiscale, conducendo al

²⁰ Corte EDU, sez. II, 22 luglio 2003, ricorsi riuniti n. 49217/99 e n. 49218/99, *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*

dissesto la stessa, si caratterizzava più per il suo profilo patrimoniale e privato che per quello pubblicistico e tributario, nel secondo caso l'applicabilità era resa possibile dal particolare carattere che le azioni proposte hanno nell'ordinamento britannico.

In passato, quindi, nonostante queste due sentenze, si era dubitato dell'applicabilità in via generale dell'articolo 6, date le particolari circostanze dei casi e vista anche una pronuncia di segno contrario della Commissione Europea su un caso del tutto analogo a quello delle società francesi²¹.

Con la sentenza *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*, invece, si riconducono nell'alveo delle garanzie europee del giusto processo le controversie che, pur traendo origine dalla legislazione fiscale, abbiano per oggetto un credito vantato verso l'Erario.

Risulta, tuttavia, ambiguo e controverso l'orientamento della Corte che, da un lato, gradualmente afferma un principio innovativo e, dall'altro, nega la sua applicazione ogni volta che la causa petendi dell'istanza di restituzione si basi sulla legittimità stessa del prelievo o sulle modalità attraverso le quali si è realizzato, restringendo notevolmente il raggio d'applicazione delle garanzie CEDU.

Dall'analisi qui fin svolta, se l'applicabilità dell'articolo 6 alle controversie che non si "colorano" di sfumature penali risulti più dubbio, sembra invece più netto e chiaro l'orientamento della Corte EDU, originatosi con la sentenza *Jussila c Finlandia*, che assicura l'applicabilità delle garanzie del contraddittorio alle controversie che abbiano oggetto l'irrogazione di sanzioni particolarmente pesanti, derivante dal riconoscimento sempre crescente dell'identità tra sanzioni penali e sanzioni tributarie amministrative, con la conseguenza che la tutela dei diritti indicati all'art. 6 sia parimenti invocabile dal

²¹ *D'Andrea c. Italia*, 27 novembre 1996, ricorso n. 30601/96

contribuente che, nel corso di un procedimento tributario, debba difendersi da sanzioni irrogabili/irrogate dalle Amministrazioni Finanziarie.

La Corte Edu ha illustrato, nella sentenza *Engel c. Olanda*²², i tre criteri attraverso i quali si può determinare se si è in presenza o meno di una controversia penale e quando una sanzione possa essere una variabile dell'identità penale-tributario.

Ai fini della Convenzione è necessario:

1) considerare la qualificazione giuridica che lo Stato membro ha dato all'illecito contestato, la quale ha però un carattere formale e relativo, perché sarà sempre la Corte a valutare la correttezza della qualificazione medesima; 2) la natura sostanziale dell'illecito; 3) la gravità della pena o della sanzione che può subire la persona o l'entità coinvolta, tenendo presente che alla sfera penale appartengono soprattutto quelle che riducono lo spazio delle libertà personali e si vestono di sanzioni. La stessa Corte ha chiarito che i tre criteri sono alternativi, però possono essere utilizzati in modo cumulativo quando l'analisi separata di ognuno di essi non consenta di giungere se si è di fronte ad un'accusa in materia penale.

Dei tre criteri, in realtà, i giudici di Strasburgo hanno attribuito scarsa rilevanza ai primi due e, invece, hanno valorizzato molto il terzo. Tale affermazione è corroborata da recenti sentenze: ad esempio, in una controversia tra il Fisco russo e un contribuente²³, la Corte ha ritenuto applicabili le garanzie dell'articolo 6 perché la sanzione irrogata era particolarmente afflittiva (il quaranta per cento dell'imposta evasa).

La natura afflittiva della sanzione e l'ammontare particolarmente elevato della medesima hanno consentito alla Corte di valutare la compatibilità dei procedimenti fiscali dei paesi membri dell'UE con le garanzie tipicamente riservate nei giudizi penali;

²² Corte EDU, 8 giugno 1976, ricorsi nn. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel and others v. The Netherlands*

²³ Corte EDU, sez. I, 20 settembre 2011, ricorso n. 14902/04, *Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*

risultano particolarmente rilevanti due sentenze pronunciate su un caso riguardante il fisco finlandese, Lehtinen²⁴ e Kallio²⁵, con le quali la Corte EDU ha riconosciuto ad un contribuente il diritto di contestare la ricostruzione in fatto posta a fondamento della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria e la conseguente irrogazione della sanzione anche attraverso un'udienza orale, una garanzia tipicamente penale riconosciuta anche nel corso di un procedimento tributario.

Le sentenze sopraccitate hanno limitato l'operatività della prova orale a favore del contribuente solo nei casi in cui la medesima sia utilizzata per una ricostruzione in fatto alternativa a quella del Fisco, escludendola quando il contribuente voglia ricostruire la situazione in diritto in modo divergente dall'Amministrazione Finanziaria.

Il rilievo, però, che tali sentenze assumono all'interno del quadro complessivo della tutela del contribuente rimane intatto ed importante, soprattutto se si pensa che tale orientamento giurisprudenziale, qualora si consolidi in questa direzione, può influenzare e produrre effetti negli ordinamenti, come quello italiano, in cui, ad esempio, la prova testimoniale²⁶ in un processo tributario è ancora vietata.

Un'altra sentenza²⁷ avente ad oggetto una controversia tra il Fisco finlandese ed un contribuente, ha tracciato un solco profondo nella difesa del contribuente, poiché la CEDU ha asserito che il principio *ne bis in idem*, contemplato dall'articolo 4, par.1, del settimo Protocollo Addizionale alla CEDU, debba valere anche quando un procedimento tributario, dopo un giudizio penale concluso sulla medesima vicenda, pretenda di imporre un'ulteriore sanzione amministrativa in capo al contribuente.

²⁴ Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 32993/02, *Hannu Lehtinen v. Finland*

²⁵ Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 40199/02, *Kallio v. Finland*

²⁶ Per un approfondimento sul tema delle prove escluse dall'ordinamento tributario italiano è possibile consultare G. NAPOLI- S. ROCCHI, *VERIFICA ACCERTAMENTO RISCOSSIONE E AZIONI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE*, pag.274-279

²⁷ Corte EDU, sez. IV, 16 giugno 2009, ricorso n. 13079/03, *Ruotsalainen v. Finland*

I giudici di Strasburgo hanno chiarito nella fattispecie menzionata che, il contribuente accusato in sede penale per una frode fiscale inerente a dei carburanti, era stato assoggettato a un procedimento fiscale finalizzato all'irrogazione di sanzioni, che pur non qualificate come penali dall'ordinamento finlandese, dovevano essere considerate come tali alla luce degli Engel criteria; ciò ha portato alla violazione del principio per cui non si può essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto. Risulta abbastanza frequente che una vicenda tributaria dia luogo sia ad un procedimento amministrativo-tributario, sia ad un processo penale, il primo finalizzato all'accertamento delle imposte evase e all'irrogazioni di sanzioni e il secondo teso a punire il contribuente sotto il profilo penale.

La Corte sembra suggerire che, nel caso di concorso tra processo tributario e processo penale, se la sanzione tributaria abbia carattere punitivo e configuri sostanzialmente una duplicazione delle sanzioni penali, quest'ultime devono ritenersi illegittime.

Sull'art.6 della CEDU la Corte ha , attraverso la sua giurisprudenza, dato origine ad un altro importante indirizzo concernente l'invocabilità dell'articolo, anche quando il contribuente sia sottoposto a delle attività ispettive e successivamente accertative.

Tale tipo di orientamento si rivela particolarmente interessante anche nel nostro ordinamento tributario, dato che è discussa l'obbligatorietà del contraddittorio ante processo (in realtà in alcuni casi è inopinatamente obbligatoria la partecipazione del contribuente al procedimento e al contraddittorio): la CEDU si sta mostrando particolarmente favorevole ad una maggiore tutela del contribuente, anche al di fuori del processo, soprattutto nella fase di formazione della pretesa tributaria, in cui il confronto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente può far scaturire risultati diversi da quelli post-verifica e prima del processo, con benefici per entrambe le parti: da un lato si evita un contenzioso inutile cercando di definire la pretesa

impositiva e dall'altro si ha la certezza dell'ammontare che si è obbligati a pagare, e se la definizione è frutto di un accordo tra le parti, ad un'agevolazione in termini di sanzioni.

Se si esamina la questione da una prospettiva più ampia, sembra poco convincente che le garanzie approntate dalla Carta e dal diritto europeo per la tutela e la salvaguardia dei diritti fondamentali non trovino applicazione nel corso di verifiche e ispezioni e poi attestare implicitamente, o anche esplicitamente, che la tutela del contribuente possa essere discrezionale, riconosciuta o negata a seconda dei casi dalle autorità dei diversi stati membri, colorando la tutela di aleatorietà e generando (almeno potenzialmente) situazioni divergenti nei diversi paesi UE.

Il contraddittorio rappresenta un principio fondamentale della civiltà giuridica, con radici antichissime, ed è uno strumento di difesa della libertà dei singoli e un elemento imprescindibile per un giudizio equo: non solo la giurisprudenza CEDU, ma anche diverse convenzioni internazionali riconoscono l'importanza di dotare il contribuente degli strumenti di difesa più adeguati e coerenti durante la fase procedimentale.

In tal senso va menzionata la Convenzione MAAT, stipulata nel 1988 dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa ed emendata recentemente, la quale evidenzia la necessità di cooperazione tra gli Stati e contribuenti e di garantire nei rapporti i diritti umani riconosciuti a livello internazionale e un'adeguata protezione al contribuente, prima e durante il processo.

Per fare un passo indietro e ritornare nuovamente alla giurisprudenza della Corte, la stessa ha ribadito che le garanzie riconosciute dalla Carta devono valere non solo nella fase processuale intesa in senso stretto, bensì nell'arco temporale di tutto il procedimento tributario.

Nella sentenza *Ravon*²⁸ contro Francia, la CEDU, esprimendosi su una verifica delle autorità concretizzatasi con un accesso al domicilio di un contribuente e a cui era succeduto un sequestro di documenti a fini accertativi, ha sottolineato come la violazione del domicilio è violazione di un diritto manifestatamente civile, al quale sono applicabili le garanzie della Convenzione.

In un'altra sentenza, *Kozinets vs Ukraine*²⁹, i giudici di Strasburgo hanno ritenuto applicabile ad un'indagine tributaria il divieto di tortura o i trattamenti degradanti, sancito dall'articolo 3 della CEDU, poiché durante l'attività le autorità ucraine avevano minacciato, verbalmente e fisicamente, il contribuente quando lo stesso si era recato presso i loro uffici nel tentativo di recuperare una parte dei documenti che gli erano stati sottratti durante l'attività istruttoria.

In un altro caso³⁰ che ha coinvolto le autorità francesi, la Cedu ha ritenuto contraria all'articolo 6 la condotta dell'Autorità poiché, al rifiuto del contribuente di esibire alcuni documenti richiesti, le medesime avevano tratto in giudizio il cittadino minacciandolo di gravi sanzioni qualora non avesse fornito quanto richiesto.

L'orientamento della Corte, analizzabile alla luce delle sentenze sopraindicate, non solo equipara le sanzioni tributarie afflittive a quelle penali, ma riconosce parità di tutela al contribuente e ad un indagato in un procedimento penale anche durante la fase istruttoria:

l'Amministrazione ha il diritto di esercitare i poteri che la legge le attribuisce per raccogliere gli elementi idonei e necessari al fine di ricostruire le situazioni fattuali alla base della pretesa impositiva, senza però travalicare il guado delle garanzie spettanti al contribuente e violare, di conseguenza, i diritti che allo stesso vanno riconosciuti, andando incontro alla formazione di un atto presumibilmente viziato, fatto poi rilevabile anche in fase processuale.

²⁸ Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*

²⁹ Corte EDU, sez. V, 6 dicembre 2007, ricorso n. 75520/01, *Kozinets v. Ukraine*

³⁰ Caso *Funke vs France*

Si può affermare che la Corte, finalmente, sembra cambiare leggermente direzione rispetto all'impostazione assunta nella sentenza Ferrazzini, la quale non è mai stata menzionata per un superamento esplicito dell'originario orientamento giurisprudenziale, tuttavia delle breccie sono state aperte nel riconoscimento di un nucleo di diritti procedurali anche in ambito tributario, giungendo ad un diverso temperamento tra due elementi antitetici quali le esigenze pubblicistiche e le garanzie individuali tutelate e riconosciute da ordinamenti europei ed internazionali. La Corte di Giustizia UE, in una sentenza particolarmente importante e discussa³¹, è giunta ad affermare la tutela dei diritti fondamentali anche quando ci si trovi dinanzi a questioni che rivestono un'importanza fondamentale all'interno della vita comunitaria, come la lotta al terrorismo e le battaglie per la sicurezza delle popolazioni.

I soggetti ricorrenti, sospettati di legami con organizzazioni terroristiche tristemente note anche e sempre di più a livello internazionale, si erano opposti al congelamento dei loro beni con regolamento comunitario: la Corte ha ritenuto che tale regolamento fosse stato adottato senza fornire garanzie adeguate ai soggetti coinvolti e per cui violando il principio della tutela giurisdizionale effettiva, la cui principale causa è rintracciabile nel mancato rispetto del diritto di difesa riconoscibile ai sospettati.

La CEDU si è espressa in un modo analogo su una controversia diversa³², nella quale ha ritenuto contraria all'articolo 6 l'applicazione di una sanzione irrogata dalle autorità svizzere ad un contribuente il quale, durante la fase ispettiva, si era rifiutato di produrre dei documenti che avrebbero consentito l'emergere di una frode fiscale, un reato penalmente rilevante all'interno dell'ordinamento svizzero: la sanzione è uno strumento deterrente ma, come si diceva prima, nessun potere espressione della posizione di supremazia dell'Amministrazione

³¹ Enzo Cannizzaro, *Anche l'antiterrorismo deve rispettare i diritti*, Sole 24 ore

³² Chambaz contro Svizzera

Finanziaria può oltrepassare i confini invalicabili dei diritti fondamentali, nei quali rientra anche quello di *nemo tenetur se detegere*, un principio di diritto processuale penale implicitamente riconosciuto dalla CEDU all'art.6.

Si impone necessariamente una riflessione: se un insieme di diritti, procedurali e non, sono meritevoli di tutela anche quando sono controbilanciati da interessi internazionalmente condivisi e, in alcuni casi, fondamentali per la sopravvivenza stessa della comunità internazionale, sembrerebbe razionale e consequenziale che vengano riconosciuti anche nello svolgimento di un procedimento tributario, dove spesso sono in gioco elementi personali importanti, come la proprietà, che condizionano la vita degli uomini.

La CEDU e anche altre autorità europee e internazionali sembrano muovere nella direzione di un allargamento dei limiti di estensione dei diritti fondamentali rispetto ad una potestà d'imperio degli Stati, che oggi va interpretata in una chiave diversa da come è stato fatto fino ad un recente passato: non più di sottomissione del contribuente e sicuramente più comprimibile, in una posizione di cooperazione con i cittadini.

L'applicabilità dei diritti fondamentali e della CEDU, in particolare dell'art.6, non dovrebbe essere così dubbia se si concorda nel ritenere che l'oggetto del processo sia la tutela, strumentale rispetto all'aspetto sostanziale, del contribuente, un diritto soggettivo spettante a quest'ultimo e configurabile o come un diritto alla tutela della propria integrità patrimoniale o come diritto ad un'imposizione legittima realizzabile attraverso la demolizione o riforma dell'atto o, infine, come una posizione processuale attraverso la quale si contesti e si cerchi di inibire il potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria.

La posizione iniziale circa l'inapplicabilità dell'art.6 dei giudici di Strasburgo si fonda anche sulla convinzione che oggetto di tutela giurisdizionale non sia un diritto soggettivo bensì un

interesse legittimo, cioè un diritto soggettivo compresso dal potere pubblico delle Amministrazioni che pone il contribuente in una situazione di mera soggezione rispetto all'imposizione che subisce.

L'evoluzione giurisprudenziale e dottrinale congiuntamente alle teorie che pongono lo Stato come uno strumento attraverso il quale servire le comunità e che intensificano i rapporti di collaborazione tra Paesi e cittadini, anche e soprattutto negli aspetti concernenti la vita tributaria e impositiva, rendono anacronistica la posizione della corte EDU.

Il potere sovrano dello Stato non può degradare i diritti soggettivi ad un giusto processo, al contraddittorio, alla difesa, ad una giusta imposizione, neppure quando vi è il perseguimento di un fine di giustizia pubblica o quando, addirittura, vi sono pericoli enormi per la comunità.

In Europa e in Italia la negazione dell'assoluta supremazia dello Stato e la qualificazione della posizione del contribuente come diritto soggettivo di un privato sono frutto, da un lato, di una crescita costante della denormativizzazione del potere delle Amministrazioni e, dall'altro, da una maggiore valorizzazione della dialettica tra le parti e la posizione paritetica tra le stesse. Tale processo conduce ad una valutazione differente di alcuni atti del Fisco, che continuano a conservare innegabilmente il loro carattere autoritativo e provvedimentoale, il quale però non è più l'elemento d'efficacia necessario per la costituzione del rapporto ma si esprime nel momento attuativo della legge fiscale.

La posizione del contribuente è identificabile nell'alveo degli interessi privati tutelati, in modo più o meno diretto, dalla legge fiscale (la quale è, innegabilmente, uno strumento di attuazione del potere amministrativo) e quindi è un interesse, che per la sua natura, è estraneo alla sfera dell'Amministrazione Finanziaria e non degradabile da un potere normativo molto affievolito.

Il ruolo sempre più limitato dell'Amministrazione è testimoniato dai cambiamenti legislativi, europei e italiani, che hanno reso da indefettibile e necessario a meramente eventuale il potere d'imposizione anche nell'applicazione dei principali tributi e invece ha responsabilizzato maggiormente il contribuente, attraverso sistemi impositivi basati sull'autoliquidazione e sul versamento spontaneo dell'imposta: il che ha comportato che il lavoro delle amministrazioni, in particolare quella italiana, è limitato al controllo della correttezza di quanto denunciato dal contribuente e il suo potere autoritativo si esprime principalmente sul piano delle rettifiche operate.

L'Amministrazione finanziaria interferisce ed esercita il suo potere nella fase applicativa della norma e non incide, invece, sulla costituzione del rapporto con il contribuente.

Numerose sono le occasioni che la giurisprudenza e la dottrina offrono per riflettere sul moltiplicarsi, anche a livello europeo, della necessità di chiarire e intervenire sul diritto di difesa e sulla partecipazione del contribuente al contraddittorio: molte volte si configura, quando non sono pienamente esercitati questi due diritti, una violazione della parità delle armi, si giunge all'emanazione di atti potenzialmente viziati, si crea un'aleatorietà che appare nettamente in contrasto con la certezza del diritto, con la libertà delle persone, con i principi di collaborazione e cooperazione che sempre di più ammantano i rapporti tra gli Stati e i cittadini e con esigenze di tipo economico-finanziario, ledendo sia l'interesse degli Stati, quando la violazione di tale diritti porta a contenziosi evitabili, onerosi e con esiti sfavorevoli, sia quello dei contribuenti, coinvolti in vicende procedimentali e processuali che li obbligano ad impegnare risorse temporali ed economiche.

L'ultima problematica, per necessità di sintesi, che in questo capitolo si vuole trattare è comprendere in che modo l'ordinamento europeo, e le norme CEDU in particolare, si coordinano con l'ordinamento italiano.

L'art. 117 della Costituzione³³ recita: “*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.*”

La Corte Costituzionale ha chiarito, attraverso due sentenze³⁴, la portata e gli effetti del limite del rispetto dei vincoli derivanti dagli obblighi internazionali, così come previsto dall'articolo 117. Entrambe le sentenze analizzano le norme costituzionali che si intrecciano con il diritto internazionale esplicando la loro interpretazione più corretta, dando origine ad un orientamento che risulta essenziale per dirimere le controversie scaturenti da profili di incompatibilità tra norme internazionali e norme interne.

La Corte Costituzionale ha chiarito che l'articolo 10 Cost., il quale recita “*L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute*”³⁵, concerne solo i principi generali e le norme aventi carattere consuetudinario, mentre le norme pattizie, come quelle CEDU, esulano dall'applicazione di tale articolo.

Tale sentenza è servita anche ad una larga maggioranza della dottrina, oggi forse unanime, a respingere la tesi secondo la quale il meccanismo di adeguamento alle fonti convenzionali (trasformatore internazionale, come definito da importante dottrina) riguarderebbe non solo il diritto internazionale generale bensì anche il diritto pattizio, poiché il diritto internazionale generale comprende anche il principio *pacta sunt servanda*.

³³ *La Costituzione esplicata*, Edizioni Giuridiche Simone, 2009

³⁴ Sentenze 348-349/ 2007 – Europeanrights.eu

³⁵ *La Costituzione esplicata*, Edizioni Giuridiche Simone, 2009

La Corte, poi, ha chiarito anche la portata dell'articolo 11 Cost., in cui sono previste limitazioni di sovranità per assicurare la pace e la giustizia fra le Nazioni, delineando innanzitutto una netta distinzione tra l'ordinamento europeo e la CEDU, affermando che la sovranità può incontrare dei limiti nei confronti di un ordinamento con strutture, organi e norme idonee a svolgere le attività oggetto di limitazione, ciò non è configurabile né per la Convenzione né per il Consiglio d'Europa, nel cui sistema si inserisce la CEDU, poiché il Consiglio non ha organismi e poteri idonei alle limitazioni di cui si è detto e la Corte EDU ha esclusivamente il potere interpretativo delle norme CEDU.

La Corte, attraverso tale ragionamento approfondito, ha escluso, quindi, l'applicabilità dell'art.11 Cost. nei confronti della Convenzione.

L'ultimo articolo esaminato in entrambe le sentenze è l'art.117, in cui si affronta la problematica della potestà legislativa esercitata dallo Stato.

Con le menzionate sentenze la Corte ha asserito che la CEDU è una fonte interposta, di rango cioè subordinato alla Costituzione e sopraordinata rispetto alle leggi ordinarie.

Da un lato, quindi, si esclude l'applicabilità dell'art. 10, comma 1, e dell'art.11 mentre, da un altro lato, si riconosce la resistenza della CEDU alle leggi ordinarie e si presenta l'eventuale incompatibilità tra norme interne e norme CEDU come un problema di legittimità costituzionale, per eventuale violazione del primo comma dell'art.117 della Costituzione.

Il conflitto tra norme interne e norme CEDU deve essere valutato in riferimento alla compatibilità delle norme della Convenzione con l'intero testo costituzionale, un controllo che è informato anche dalla valutazione del bilanciamento tra i vincoli derivanti dalla

giurisprudenza dei giudici di Strasburgo e gli interessi garantiti dalla nostra Carta fondamentale.³⁶

Tutto ciò che è stato detto finora ci consente di osservare il crescente affermarsi della tutela a livello internazionale dei diritti dell'uomo, attraverso l'emanazione di principi comuni e *standards* minimi condivisi, limitando la libertà assoluta e incontrastata degli Stati nel regolamentare e tutelare gli interessi e i diritti dei cittadini.

Il processo di internazionalizzazione dei diritti umani si è realizzato e si va realizzando con molta più fatica, in realtà, in materia tributaria³⁷, dove lo Stato trova la massima capacità di esprimere il proprio potere sovrano, che ha continuato ad esercitare fortemente e con poche rinunce, comportando ciò una tutela dei diritti avvolti dalla sfera fiscale minore rispetto a quella riservata ad altri diritti. La CEDU, in questo senso, rappresenta forse lo strumento internazionale più avanzato nella tutela dei contribuenti e di alcuni diritti che, sovente, risultano facilmente esposti a violazioni o compressi da un'autorità impositiva delle Amministrazioni Finanziarie che travalica i suoi stessi limiti, ferisce la fiducia del contribuente e lo spirito di collaborazione, lede talvolta diritti e principi basilari come quello di essere ascoltati e difendersi.

³⁶Adriano di Pietro e Thomas Tassani, *I principi europei del diritto tributario*

³⁷R. CORDEIRO GUERRA, *Nascita e sviluppo del diritto tributario internazionale*, in *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*

1.1. I principi costituzionali e la difesa del contribuente

I principi e i diritti fondamentali che costituiscono l'impianto giuridico e sociale dell'Europa e condivisi ampiamente anche a livello internazionale integrano il nostro ordinamento, che recepisce il diritto comunitario, ponendo le condizioni per un'armonizzazione delle leggi concreta ed efficace, la quale rientra negli obiettivi comunitari e ha l'evidente finalità di creare una maggiore convergenza giuridica ed economica tra gli Stati membri.

La relazione tra diritto europeo e diritto interno, soprattutto per ciò che concerne i diritti fondamentali, non è biunivoca, bensì di arricchimento mutuo: e ciò è testimoniato dal fatto che, essendo il nostro Paese tra i padri fondatori dell'Europa, alcuni principi della nostra Carta fondamentale sono stati apprezzati dalla giurisprudenza europea e importati nelle Carte e nelle Convenzioni che costituiscono le mura maestra del diritto comunitario.

Non deve sorprendere, quindi, che alcune questioni trattate da un'angolatura europea si ripresentino sotto una veste nuova, ossia quella costituzionale: i padri costituenti, nel redigere ciò che gerarchicamente è al di sopra di tutto nel nostro ordinamento, attribuirono il massimo valore giuridico al diritto alla difesa, al giusto processo, ad una buona amministrazione e, scossi anche dall'esperienza triste e macabra della guerra, idearono un sistema tributario imperniato sulla riserva di legge e teso all'equità e al benessere della collettività attraverso un ordinamento informato da criteri di progressività.

L'art.53 Cost. recita *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*³⁸, il quale accoglie il principio dell'universalità dell'imposta³⁹, estendendo l'obbligo di pagarle a tutti coloro che producono ricchezza, attenuandolo con la previsione che tale dovere non può

³⁸ Costituzione Repubblica Italiana – Senato accessibile

<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

³⁹ La Costituzione esplicita, Edizioni giuridiche Simone, 2009

spingersi oltre le possibilità economiche del contribuente, il quale, inoltre, versa alle Amministrazioni Finanziarie una parte maggiore del suo reddito al crescere di quest'ultimo. L'Amministrazione Finanziaria può esigere il pagamento di un'imposta solo quando vi sia una copertura legislativa, secondo quanto disposto dall'art.23 Cost. *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*⁴⁰, il quale riproduce e amplia il principio classico *no taxation without representation*, risalente alla *Magna Charta Libertatum del 1215*⁴¹, con lo scopo di evitare che a carico dei cittadini possa essere imposto arbitrariamente un obbligo di fare o di dare, attribuendo unicamente al Parlamento il potere di fissare il contenuto minimo dei sacrifici da imporre alla collettività.

L'intensità della tutela costituzionale varia in relazione alla maggiore o minore vicinanza dei diritti garantiti al nucleo essenziale dei principi e delle libertà fondamentali dell'individuo⁴²: così è anche per le riserve di legge, assolute o relative; le prime riguardano le materie la cui disciplina è rimessa esclusivamente alla legge e le seconde invece quelle materie in cui la legge può limitarsi a dettarne le linee fondamentali⁴³.

L'art.53 Cost. e l'art.23 Cost. informano il nostro ordinamento a principi di equità, solidarietà e garantismo nei confronti di cittadini che hanno eguale dignità e considerazione davanti alla legge, così come stabilito dall'art.3 della Costituzione *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e*

⁴⁰ La Costituzione Esplicata, Edizioni giuridiche Simone, 2009

⁴¹ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, dodicesima edizione, pag.13

⁴² Bin-Pitruzzella, *Diritto Costituzionale*, pag. 494

⁴³ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, dodicesima edizione, pag.15

l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese"⁴⁴. La dignità umana e sociale (che trova particolare tutela e rispetto anche nella stessa Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che la colloca all'articolo 1) e l'uguaglianza (a fondamento della quale vi è anche l'art.20 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e il più generico divieto di discriminazione sancito all'art. 21 della medesima Carta) tra i cittadini costituiscono valori costituzionali primari, prescindono dall'occupazione svolta, dalla posizione sociale, dalle condizioni economiche dei cittadini e attribuiscono un valore preminente alla persona in sé, al valore capitale dell'essere umano di fronte allo Stato. L'uguaglianza impone a tutti i consociati, compresi coloro che legiferano o danno esecuzione alle norme, di osservare la legge, senza alcun privilegio e senza alcuna distinzione basata sulla nascita, gruppo sociale di appartenenza o in base all'esercizio di determinate funzioni.

I membri della collettività hanno anche diritto ad una buona amministrazione, secondo il dettato dell'art.97 Cost. *“Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge”*.⁴⁵ Il buon andamento è un principio in base al quale le Amministrazioni devono operare rispettando e contemperando i criteri di economicità dell'efficacia (il rapporto tra obiettivi programmati e obiettivi concretamente raggiunti) e dell'efficienza

⁴⁴ La Costituzione Esplicata, Edizioni giuridiche Simone, 2009, pag.3

⁴⁵ Costituzione Repubblica Italiana – Senato accessibile

<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

(utilizzare le risorse a disposizione in modo ottimale e ottenere i migliori risultati possibili), di celerità, di contemperamento degli interessi coinvolti nell'azione amministrativa. L'imparzialità, pur essendo affermata in relazione all'organizzazione, deve soprattutto ispirare l'azione amministrativa, la quale va svolta in modo tale da non discriminare i soggetti interessati dalla stessa, trattando allo stesso modo situazioni identiche e in modo differente situazioni diverse. L'imparzialità è il sostrato concreto del principio di uguaglianza sul piano amministrativo, immanente nel nostro ordinamento, che induce la pubblica amministrazione ad avere un atteggiamento attivo, teso alla ponderazione di tutti gli interessi in gioco e ad un risultato finale ragionevole ed equo, ad un'attuazione delle norme imparziale, appunto, e corretta.

Alla luce di quanto sopra esposto, si può affermare che le pretese tributarie hanno come fondamento gli articoli 3, 53, 97 della Costituzione: il pagamento delle imposte è un dovere costituzionale di tutti i cittadini, in ragione del principio di uguaglianza, destinato a garantire il fabbisogno finanziario delle Amministrazioni (sempre crescente, sembra, anche in ragione dei maggiori compiti che lo Stato assolve) ed ogni contribuente partecipa alla spesa pubblica secondo delle leggi tributarie (la capacità contributiva è un parametro di costituzionalità di tali leggi) che presentano un collegamento tra le possibilità economiche dello stesso e l'onere economico impostogli. Se, come ha affermato la Corte suprema degli Stati Uniti d'America⁴⁶, *“l'esigenza di imporre i tributi ai sudditi è tanto necessaria alla vita e alla prosperità della nazione, quanto l'aria alla vita dell'uomo”* è un'osservazione condivisibile ed efficace, è anche vero che nell'acquisizione di risorse finanziarie e nell'esercizio del potere impositivo le necessità del Fisco possono scontrarsi con quelle del cittadino, dando origine a

⁴⁶ *La Costituzione Esplicata*, Edizioni Giuridiche Simone, 2009,

delle controversie in cui quest'ultimo abbisogna di tutela, la quale indossa anche l'abito di dignità costituzionale in virtù dell'espreso riconoscimento del diritto alla difesa sancito dall'art.24 della Costituzione e al giusto processo sancito dall'art.111.

Questi due articoli meritano delle riflessioni, poiché si intrecciano e influenzano profondamente il tema su cui verte il presente lavoro, cioè il contraddittorio e la partecipazione del contribuente allo stesso.

L'art.24 recita: *“Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.*

Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari”⁴⁷ e l'art.111: “ La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. 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. 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; Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati.”⁴⁸

L'art. 24 Cost. riconosce a tutti la possibilità di ricorrere al sistema giudiziario per tutelare i propri interessi; il diritto alla difesa è ritenuto inviolabile, un istituto fondamentale che implica sia la possibilità di essere assistiti (anche i meno abbienti) sia l'effettiva

⁴⁷ Costituzione Repubblica Italiana – Senato accessibile
<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

⁴⁸ Costituzione Repubblica Italiana – Senato accessibile
<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

partecipazione della parte al processo, la quale deve avvenire in condizioni di effettiva e completa eguaglianza.

Il legislatore costituzionale del 1999, nonostante il giusto processo fosse desumibile dal combinato disposto di alcuni articoli, sentì sempre più pressante l'esigenza di formalizzare all'interno del testo costituzionale una disposizione che introducesse il giusto processo, conferendogli una valenza sistemica sulla quale doveva ergersi l'intero sistema amministrativo della giustizia. L'art. 111 Cost. è frutto di un cammino mediante il quale il legislatore ha, da un lato, importato le garanzie dell'art.6 della CEDU⁴⁹ e, da un altro lato, ha elevato a parametro di costituzionalità il giusto processo attraverso l'entrata in vigore della legge costituzionale n.2 del 1999.

I principi introdotti dal nuovo articolo 111 che maggiormente interessano l'ambito tributario sono:

- Terzietà e imparzialità del giudice;
- Necessario contraddittorio fra le parti in condizioni di parità;
- Ragionevole durata del processo;
- Informazione tempestiva e riservata sulla natura e i motivi dell'accusa;
- Possibilità di difendersi, con il tempo e le condizioni necessarie per preparare la difesa;
- L'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali.

Il contenuto dell'articolo 111 Cost. indica come giusto processo solo quello che sia caratterizzato da un giudice imparziale che assicuri un contraddittorio paritario tra le parti, che garantisca tempi e modalità non lesive dei diritti dei soggetti coinvolti e la cui decisione finale sia adeguatamente motivata.

⁴⁹ *La Costituzione Esplicata*, Edizioni giuridiche Simone, 2009, pag.288

Il cittadino, più specificamente, il contribuente per i fini che qui interessano, trova in tali articoli il fondamento giuridico del suo diritto alla difesa, ad un equo processo, al contraddittorio in condizioni di parità.

Il contraddittorio è il principio che suscita più riflessioni e dibattiti, dottrinali e giurisprudenziali, soprattutto quando lo si analizza nella fase procedimentale.

Il giusto processo, difesa e imparzialità si compenetrano, caratterizzando l'unica modalità attraverso la quale si può attuare la giurisdizione, poiché nel giusto processo è implicita la necessità di un giudice terzo, espressione di imparzialità e garanzia di una tutela effettiva dell'esercizio del diritto di difesa. La quintessenza del metodo attuativo della giurisdizione è proprio il contraddittorio tra il giudice e le parti, le quali devono essere potenzialmente contrapposte, devono dialogare in condizioni di parità e le decisioni finali dei provvedimenti che le riguardano devono essere adeguatamente motivate ed affidate ad un soggetto che abbia una posizione terza e estranea alle stesse.

Nel giusto processo, allora, la possibilità di esercitare pienamente il diritto alla difesa e il rispetto effettivo del contraddittorio non si traducono solo in alcuni aspetti, importanti, della tutela di posizioni e diritti soggettivi, bensì in elementi qualificanti il processo giurisdizionale e che conferiscono al giudice imparzialità e indipendenza non solo sul piano dell'autonomia ma anche e soprattutto nella sua figura di terzo (l'indipendenza e l'imparzialità sono dei pilastri fondamentali per attribuire credibilità all'intera giustizia tributaria e il legislatore cerca di garantirli attraverso la previsione di diverse norme⁵⁰).

⁵⁰ G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.212

La verifica dell'effettività del giusto processo tributario, allora, deve passare attraverso l'esame dell'effettiva imparzialità del giudice, nonché dell'effettiva parità delle armi delle parti non solo nel momento del dialogo *inter partes* ma anche nei confronti del giudice.

Osservando che in sede processuale garantire l'effettività del contraddittorio comporta che tutte le parti siano poste nelle condizioni di conoscere l'oggetto del giudizio, da cosa difendersi, che siano informati dei mezzi di prova ammessi ed esclusi e consapevoli degli effetti derivanti da un provvedimento con esito negativo, tutto ciò prima che si pervenga ad una decisione. Sotto il profilo sostanziale tale osservazione si traduce nella regola secondo la quale chi esige o vanta una pretesa deve indirizzare una domanda alla controparte, adducendo ragioni e prove su cui si fonda la stessa pretesa, consentendo all'altra parte di spiegarsi e difendersi adeguatamente. Inoltre ciò implica che la pretesa sia oggetto di un giudizio instaurato davanti ad un giudice terzo ed imparziale, il quale possa effettivamente conoscere tale oggetto, valutare le ragioni delle parti e riflettere sulle circostanze, giuridiche e fattuali, che abbiano potuto incidere e violare il principio del giusto processo, quello di uguaglianza e in particolare quello del contraddittorio.

Vi è, ed è constatabile da quanto detto sopra, un nesso profondo tra il contraddittorio, l'onere della prova in fase processuale e i principi della domanda e del dispositivo processuale. L'onere della prova, infatti, impone a colui che vuole far valere un obbligo di dare (più raramente di fare) di dimostrare il fondamento della sua pretesa, offrendo prove e ragioni della stessa alla controparte: in ambito tributario ciò implica che il contraddittorio sia garantito non solo nella fase processuale, bensì anche in quella procedimentale, emergendo sin da subito la diversa posizione delle parti (l'Amministrazione Finanziaria conserva comunque un ruolo di supremazia e una posizione che le consente di conoscere e valutare

meglio i fatti); l'assenza di precisi meccanismi in fase processuale che riequilibrino tali posizioni e la particolare natura del processo e della pretesa convincono sulla ragionevolezza di una garanzia procedimentale in termini di contraddittorio.

Per riflettere sulla possibilità di attribuire al “giusto” procedimento il medesimo valore, cioè quello costituzionale, del giusto processo è necessario comprendere se l'assonanza sia solo terminologica o possa, invece, essere il mezzo attraverso cui procedimento e processo, quando giusti, possano equipararsi costituzionalmente. A tal fine, è illuminante una riflessione di G. Corasiniti *“è necessario verificare se l'assonanza terminologica esistente tra giusto processo e giusto procedimento possa fungere da strumento attraverso il quale attribuire valenza costituzionale al principio del giusto procedimento. In altre parole, il vero interrogativo attiene alla possibilità che l'art. 111 Cost. abbia la forza di travalicare i confini della funzione giurisdizionale ed elevare il giusto processo a modello della stessa funzione amministrativa. Al fine di poter dare una risposta al quesito posto, appare opportuno verificare, traendo spunto dagli studi di teoria generale del processo e gli speculari studi amministrativistici sul procedimento, quale sia il rapporto che intercorre tra processo e procedimento. Secondo i teorici generali del processo, infatti, questo non sarebbe altro che una species del genus procedimento, in quanto è caratterizzato da una sequenza di norme, atti e posizioni giuridiche soggettive interconnesse, cui sono abilitati a partecipare anche coloro nella cui sfera giuridica l'atto è destinato a produrre effetti. Dunque, affinché un processo possa essere definito come tale, non sarà sufficiente la mera partecipazione dei soggetti nella forma dell'audizione e/o contestazione, ma è necessario il contraddittorio, ossia la struttura dialettica del procedimento nel rispetto della parità delle posizioni. Ragionando in questi termini, se si considera il diritto al contraddittorio l'elemento che*

caratterizza e distingue il processo, sembrerebbe ragionevole potersi ammettere la sua emancipazione dalla funzione giurisdizionale e la sua elevazione a schema di teoria generale, applicabile anche al procedimento che caratterizza (o dovrebbe caratterizzare) l'operato della Pubblica Amministrazione. L'obiettivo delle teorie sostenute dai teorici generali del processo era rappresentato dalla diffusione del processo in tutte le branche dell'ordinamento, nel rispetto di tutti i valori permanenti e stabili sottostanti il processo medesimo, quali la partecipazione dei legittimi contradictores, individuazione del thema disputandum, parità delle parti, lealtà e probità di quest'ultime. Tutto quanto detto, tuttavia, vi è sempre da confrontarsi con il dettato costituzionale rappresentato dall'art.111 Cost. Innanzitutto, non è sostenibile, dopo aver brevemente analizzato le tesi dei teorici generali del processo, che tra il giusto procedimento e il giusto processo vi sia una mera (e, di riflesso, riduttiva) assonanza di suoni o termini. Inoltre, è innegabile che, nel corso degli anni, si è avuta una progressiva emancipazione dello schema del processo da forma caratterizzante la funzione giurisdizionale e una sua elevazione a modello anche dei metodi di azione della funzione amministrativa.

Ciò, tra l'altro, è particolarmente rimarcato all'interno della stessa legge n. 241 del 1990, ove si rivengono, come nel caso dell'art. 10-bis, segni abbastanza evidenti della tendenza alla processualizzazione della funzione amministrativa. Quanto detto sembrerebbe spianare la strada per ammettere la valenza costituzionale anche del principio del giusto procedimento, ma, in questo caso, ci si scontra con il dato letterale della norma contenuta nell'art.111 Cost. Da un lato, infatti, l'art.111 è inserito all'interno della Sezione II della Carta costituzionale, rubricato "Norme sulla giurisdizione" e, al primo comma, limita l'ambito di operatività del "giusto processo regolato dalla legge" alla sola attuazione della

giurisdizione; dall'altro, i lavori parlamentari preparatori della riforma costituzionale sono univoci nel delimitare l'ambito materiale della disposizione al solo processo giurisdizionale. Il dato letterale è chiaro: la costruzione della norma è orientata a regolamentare, pedissequamente, l'esercizio della funzione giurisdizionale. Ciò che è possibile fare, in via interpretativa, è considerare il processo come canone obiettivo di esercizio della funzione e, di conseguenza, estendere la copertura del metodo processuale anche al di fuori della funzione giurisdizionale, senza snaturare la preordinazione della funzione amministrativa al soddisfacimento dell'interesse pubblico perseguito. Tale operazione potrebbe essere più agevolmente effettuata se si considerano i valori permanenti del giusto processo, positivizzati nel comma secondo dell'art.111 Cost., quali valori a declinazione variabile, idonei ad avere una significativa centralità nel giusto procedimento amministrativo.

Come detto, pur non potendo sostenere una piena ed incondizionata adesione all'ipotizzata costituzionalizzazione del principio del "giusto procedimento", tuttavia, si ritiene, che, se un fondamento costituzionale è congetturabile, questo non può che essere rappresentato dall'art.111 Cost., il quale meglio compendia le due anime della disciplina costituzionale dell'azione amministrativa compendiate nell'art.97 Cost., ossia l'anima difensiva – garantista e quella efficiente – funzionale.”⁵¹

Il giusto procedimento, stante il tenore letterale dell'art.111 Cost., può assumere una valenza costituzionale solo in via interpretativa, implicando anche delle riserve sull'esistenza di un diritto generale al contraddittorio.

Il dibattito sull'esistenza di un principio di portata generale di contraddittorio da riconoscersi in fase procedimentale non si è mai sopito. Nonostante l'attivazione del contraddittorio

⁵¹ G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 4/2016, pag. 1575 e ss.

*“costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell’atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso”*⁵², il riconoscimento a livello sistemico e in modo generalizzato, anche alla luce della giurisprudenza più recente, del contraddittorio nella fase procedimentale è ancora fortemente dibattuto e incerto. L’opinione che qui si vuole condividere è quella secondo la quale il contraddittorio, essendo un principio processuale indiscutibile, tutelato dalla costituzione e quindi immanente nel nostro ordinamento, ogni volta che viene attivato rafforza la legittimità dell’azione amministrativa, corrobora la definizione esatta della pretesa tributaria, si concilia con lo spirito di collaborazione e cooperazione che più recentemente informa il rapporto tra Fisco e cittadino, contribuisce a migliorare la reputazione di una pubblica amministrazione spesso considerata nemica ed oppressiva, incrementa la sensazione che l’interesse pubblico venga perseguito attraverso modalità corrette e rispettose dei diritti dei cittadini, soprattutto quelli la cui violazione finisce con l’intaccare la libertà e la sfera personale e patrimoniale dei contribuenti. Garantire un confronto antecedente non solo all’emanazione dell’atto ma anche al momento della formazione dello stesso potrebbe, inoltre, contribuire alla deflazione del contenzioso, a ridurre le spese di una giustizia nota tristemente per le sue lungaggini, a contribuire alla valorizzazione di schemi e modelli comportamentali che gioverebbero soprattutto in termini politici e sociali all’intera collettività.

Rendere meno episodica, non legata al caso o al settore la partecipazione del contribuente al contraddittorio, attribuisce concretezza ed effettività all’esigenza primaria di certezza dei traffici giuridici.

⁵² Corte Costituzionale, sentenza n.132/2015

Ultima considerazione: la difesa e il contraddittorio, le cui radici sono antichissime, se riconosciute sempre anche nell'azione amministrativa, ammanterebbero la fase procedimentale di principi immanenti e ispiranti l'attuale ordinamento interno, gli ordinamenti di un passato ormai remoto e quelli sovranazionali, dando luogo ad un'atteggiarsi con un peso storico e paradigmatico per l'avvenire.

1.3. Gli aspetti nel diritto tributario della legge 241/90 e lo Statuto del contribuente

Nell'ultimo paragrafo del presente capitolo si è scelto di analizzare il contenuto della legge n.241 del 1990, che detta la disciplina del procedimento amministrativo, e la legge n.212 del 2000 *alias* Statuto del contribuente, per comprendere i nessi della prima con il diritto e il procedimento tributario e la seconda perché, oltre a costituire la fonte più rilevante in termini di garanzie del contribuente tra quelle subordinate alla Costituzione, ha tracciato un cambio di direzione nelle garanzie offerte al contribuente, ha influenzato le tendenze del rapporto tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente puntando soprattutto su una maggiore partecipazione di quest'ultimo alle vicende fiscali e in particolare al contraddittorio.⁵³

Le regole dei procedimenti tributari provengono da più fonti, i principi che regolano il procedimento amministrativo sono soprattutto quelli contenuti nella legge 241/1990.

Prima dell'entrata in vigore della legge 241/1990 vi era quasi unanimità in dottrina nel ritenere che l'azione amministrativa, nell'ordinamento previgente, assumesse un ruolo di preminenza, di supremazia rispetto alle posizione del cittadino⁵⁴, il quale era passivamente subordinato al potere pubblico. In realtà il cittadino non godeva di alcuna tutela giurisdizionale per i propri interessi, poiché quest'ultima era garantita solo nei casi in cui ci si imbatteva nella difesa di diritti soggettivi.⁵⁵

L'emanazione della legge 241/1990 ha, invece, radicalmente mutato il rapporto della pubblica amministrazione con il cittadino, rafforzando innegabilmente il quadro complessivo delle tutele offerte a quest'ultimo, ponendo fine ad un'elevata discrezionalità che

⁵³ Nicola Durante, *Il Sole 24 ore, Lo statuto del contribuente punta sulla centralità del contraddittorio*

⁵⁴ Caringella F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 1707 e ss.

⁵⁵ Per lungo tempo gli interessi del cittadino che non rientravano nella sfera dei diritti politici e civili non hanno trovato tutela nel nostro ordinamento, solo con la L. n.5992 del 1889, istitutiva della quarta sezione del Consiglio di Stato, dinanzi alla quale il cittadino poteva tutelare quelle situazioni in cui non era configurabile la tutela di un diritto soggettivo, si è riconosciuta esplicitamente una loro tutela. Con l'avvento della Costituzione della Repubblica l'interesse legittimo è stato valorizzato e espressamente menzionato dagli art. 24 Cost. e 113 Cost., i quali affidano la tutela del medesimo al giudice amministrativo.

caratterizzava la gestione del procedimento da parte della P.A., in mancanza di una disciplina generale del procedimento amministrativo e di una partecipazione procedimentale episodica e limitata ai soli casi in cui specifiche discipline di settore la imponevano.⁵⁶

La sopracitata legge detta nel nostro ordinamento giuridico una disciplina generale del procedimento amministrativo che tende ad armonizzare l'*agere* della P.A. con alcuni principi costituzionali, cercando di riequilibrare le posizioni di chi rappresenta il pubblico potere e dei privati, arginando la discrezionalità dei primi e rendendo il procedimento uno strumento attraverso il quale si perviene ad un contemperamento più equo degli interessi pubblici e privati. I principi dell'art.1 della legge 241/1990 infatti, da un lato, contribuiscono alla democratizzazione dell'intero procedimento amministrativo attraverso i principi di trasparenza, pubblicità e partecipazione e, da un altro, aziendalizzano il procedimento amministrativo ispirandolo a criteri di economicità, efficienza ed efficacia.

Il legislatore del 1990 ha voluto chiarire i meccanismi con cui la P.A. agisce, e rendere maggiormente attivi e partecipi i cittadini, i quali posso verificare che lo svolgimento dell'azione amministrativa avvenga nel rispetto dei propri diritti e dei propri interessi e in osservanza del principio dell'imparzialità. I criteri "aziendalistici" del procedimento traducono sul piano operativo la regola costituzionale del buon andamento dell'amministrazione. Il criterio di pubblicità, molto rilevante anche nel procedimento tributario e come si vedrà in seguito strumento di argomentazione per chi sostiene sempre la necessità e l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nella fase procedimentale, impone diversi obblighi quali rendere noto il termine entro cui il procedimento si deve concludere, di motivare gli atti amministrativi, di indicare l'unità organizzativa competente e il responsabile

⁵⁶ Caringella F., il procedimento amministrativo. Commento organico alla Legge n. 241 del 7 dicembre 1990

del procedimento e del provvedimento finale, di consentire a coloro i quali sono interessati di accedere ai documenti amministrativi.

La struttura della legge⁵⁷ è la seguente:

- Il primo capo enuncia i principi;
- Il secondo detta la disciplina sul responsabile del procedimento;
- Il terzo capo regola la partecipazione al procedimento;
- Il quarto capo è sulla semplificazione dell'azione amministrativa e il capo IV *bis* è sull'efficacia e sull'invalidità del provvedimento amministrativo, sulla revoca e sul recesso;
- Il capo V è sull'accesso ai documenti amministrativi;
- Il capo VI è sulle disposizioni finali.

La legge n.15/2005, la legge n.80/2005 e la legge n. 69/2009 hanno poi integrato e modificato tale legge: qui meritano di essere segnalate alcune novità quali l'espressa previsione del rispetto dei principi comunitari nel procedimento amministrativo, della subordinazione dell'esercizio del potere di annullamento ai limiti temporali di un termine ragionevole, del principio di proporzionalità secondo il quale l'azione amministrativa deve svolgersi in modo idoneo ed adeguato alle circostanze delle singole fattispecie, una disciplina sul termine di conclusione del procedimento.

Non tutte le norme della L. n.241 si applicano in materia tributaria⁵⁸: a quest'ultima si applicano solo il capo primo, il capo secondo e il capo quarto bis.

I principi generali, quindi, trovano applicazione nel procedimento tributario, così come ha chiarito anche la Corte di Cassazione: *“i principi generali dell'attività amministrativa*

⁵⁷ La legge 241/1990 è stata, poi, novellata dalla L. n. 15/2005, L. n.80/2005, L. n. 69/2009

⁵⁸ F. Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario, parte generale, dodicesima edizione, pag.165

stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, che si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario, sia con le norme tributarie sull'Iva.

Sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere di iniziativa e, soprattutto, per quel che interessa la presente causa, nel potere istruttorio.

Le tre frazioni del potere amministrativo, che sono ricavate non solo dalla natura del processo decisionale umano, ma anche dall'organizzazione amministrativa, si ricompongono nell'atto amministrativo finale, nell'adozione del quale si deve tenere conto dei risultati parziali conseguiti nelle fasi precedenti. Questa struttura del procedimento amministrativo esclude che il titolare del potere di decisione debba reiterare l'esercizio dei poteri, di iniziativa e, soprattutto, istruttorio, che hanno preparato la sua attività.

Ciò contrasterebbe, oltretutto, in maniera netta con i principi di economicità e di efficienza, che sono enunciati dall'art. 1, comma 1, della L. 7 agosto 1990, n. 241, in attuazione del principio costituzionale di buon andamento dell'Amministrazione Pubblica ex art. 97, comma 1, della Costituzione.

Sotto il profilo della garanzia dell'amministrato, poi, è la motivazione dell'atto amministrativo finale, eventualmente anche per relationem, ad assicurare come, quale e quanta parte dell'attività preparatoria sia recepita nella decisione (art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241).”⁵⁹

⁵⁹ Corte di Cassazione, sentenza n.1236, 23 gennaio 2006

Anche le norme sul responsabile del procedimento e sui provvedimenti amministrativi sono applicabili in campo tributario.

L'art.13 comma 2 della legge 241/1990 prevede espressamente che le norme che disciplinano la partecipazione al procedimento amministrativo non si applicano ai procedimenti tributari e l'art.24 del quinto capo esclude l'applicazione della legge 241 in materia di accesso agli atti. Con tale previsione si è positivizzata la sottrazione del procedimento tributario alle garanzie in fase di indagine del diritto amministrativo, in ragione della particolarità, della specialità del procedimento tributario.

Tale esclusione porta a riflettere sulla particolare relazione del procedimento amministrativo e quello tributario, dove il secondo non è pacificamente considerato come una *species* del secondo⁶⁰.

Il *particularism* di cui si colora il procedeminto tributario ha, in realtà, suscitato un ampio dibattito sull'applicabilità della legge 241 in campo tributario: la dottrina non è unanime⁶¹; vi è da un lato chi ritiene che il procedimento tributario è rimasto per molti aspetti estraneo alle novità riformatrici apportate dal legislatore del 1990 e chi, da un altro lato, ha sostenuto l'applicabilità della L.241 in modo quasi integrale al procedimento tributario⁶².

Alla visione particolarmente autonomistica e specialistica del diritto tributario si oppone quella di chi cerca il *trait d'union*⁶³ tra la disciplina del procedimento tributario e quello amministrativo: la prima è soprattutto fondata sulla difficoltà di individuare un momento generale nel quale identificare l'avvio del procedimento tributario (c'è chi lo identifica nella

⁶⁰ Leonardo Perrone, *Riflessioni sul procedimento tributario*, Rassegna Tributaria, gennaio 2009, pag.43

⁶¹ *Ibidem*

⁶² S. Capolupo, *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in "il fisco" n. 10/1991, pag.1548.;

R. Alessi, G. Stammati, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino, pag.96;

L.Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Cedam, Padova, 1990, pagg.28 e seguenti;

P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2001

⁶³ Lo Statuto del Contribuente ha contribuito a creare ciò.

realizzazione del presupposto, chi nella presentazione della dichiarazione, chi nell'esercizio dei poteri istruttori tesi a verificare la corrispondenza tra quanto dichiarato e da quanto potenzialmente emergibile dalla realtà del contribuente), nello stabilire senza incertezza il termine finale (che può essere quello di emanazione dell'atto impositivo o in una fase successiva a quella di notifica di quest'ultimo), dalla particolare variabilità che caratterizza i molteplici atti della fase procedimentale (non vi è uno schema prefissato e generale di procedimento tributario ma fasi possibili che non si verificano necessariamente);

la seconda è valorizzata soprattutto da chi ritiene che sia necessario un ripensamento del rapporto tra il diritto amministrativo e le sue branche, soprattutto il diritto tributario, constatando che le attività espletate dalle Amministrazioni finanziarie, soprattutto quelle accertative, sono formalmente e sostanzialmente amministrative e vengono esplicitate da strutture amministrative⁶⁴, che l'evoluzione del sistema tributario ha profondamente modificato il carattere dei controlli del Fisco rendendo la questione dell'accertamento una problematica inerente ai controlli amministrativi nei confronti dei privati e caratterizzantesi come una tipica attività amministrativa⁶⁵.

Sembra del tutto evidente, orbene, che il procedimento amministrativo non è agevolmente sovrapponibile al procedimento tributario e che alcune norme del procedimento amministrativo non hanno "cittadinanza" tributaria: l'art.24 della legge 241/90 sancisce l'esclusione della disciplina amministrativa del diritto d'accesso nei procedimenti tributari, per i quali valgono le norme che li regolano appositamente, l'art.13 comma 2 della medesima legge invece prevede che le norme dettate per la partecipazione al procedimento non si applichino in campo tributario. Queste due previsioni hanno sollevato non poche riflessioni

⁶⁴A. Romano, *Il cittadino e la pubblica amministrazione*, in *Il diritto amministrativo degli anni '80*, Milano, 1987, pag.196

⁶⁵A. Fantozi, *Diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 253

in dottrina, su cui si sono espressi anche la Corte di Cassazione e il Consiglio di Stato, con pareri non sempre convergenti⁶⁶. La disciplina del diritto d'accesso⁶⁷ della sopracitata legge poi è stata modificata dalla L. 11 febbraio 2005, n.15 e dalla L. 18 giugno 2009, n.69; con tali modifiche il diritto d'accesso è stato elevato a principio generale dell'attività amministrativa al fine di assicurare una maggiore trasparenza e una maggiore partecipazione del contribuente. L'esclusione del diritto d'accesso concernente i procedimenti tributari di accertamento è stata estesa successivamente a tutti i procedimenti tributari⁶⁸: una novità duramente criticata dalla dottrina, la quale ha affermato che *“il nuovo testo dell'art. 24 della L. n. 241/1990 costituisce “un chiaro e duro colpo al nuovo rapporto Fisco - contribuente, ispirato ai principi del contraddittorio procedimentale, della partecipazione e della trasparenza” in quanto “l'esclusione del diritto di accesso da parte del contribuente agli atti del procedimento accertativi, sin dal suo avvio ed a prescindere dall'esito dello stesso, implica una palese violazione del principio del contraddittorio procedimentale”*⁶⁹.

Per le regole procedurali in campo tributario si rinvia, quindi, ad altre norme: secondo uno sforzo interpretativo della dottrina il dettato normativo *“fa riferimento alla L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) ed, in particolare, all'art. 7, secondo cui il contribuente deve avere contezza degli atti e dei documenti, di suo interesse, formati dall'Amministrazione finanziaria e richiamati in altri atti, che gli siano stati notificati, al fine di verificarne la legittimità. Conseguentemente, si è giunti alla conclusione che “la*

⁶⁶Specialità del diritto di accesso ai procedimenti tributari e recente giurisprudenza amministrativa di Donatella Giugliano (in “il fisco” n. 46 del 10 dicembre 2012, pag. 1-7364)

⁶⁷Nonostante la legge espressamente lo definisca un diritto, è ancora aperta la questione se il diritto d'accesso sia configurabile come interesse legittimo o come diritto soggettivo, per un approfondimento: *Accesso agli atti dei procedimenti tributari: analisi delle norme di interesse alla luce delle modifiche ed integrazioni alla L. n. 241 del 7 agosto 1990* di Marco Querqui e Maurizio Querqui (in “il fisco” n. 39 del 24 ottobre 2005, pag. 1-6102)

⁶⁸Consiglio di Stato, n. 53 del 13 gennaio 2010 - *Accertamento tributario e diritto di accesso* di Angelina Iannaccone (in “il fisco” n. 7 del 15 febbraio 2010, pag. 1-968)

⁶⁹ L. Ferlazzo Natoli-F. Martines, *La L. n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario. In claris non fit interpretatio?*

Legge n. 15/2005, esclude, dunque, l'accesso agli atti tributari ma, essendo fatte salve 'nei procedimenti tributari le particolari norme che li regolano', deve intendersi comunque garantito al contribuente, a mente dell'articolo 7 della Legge n. 212/2000, l'accesso non solo a tutti gli atti tributari notificatigli, anche di natura infraprocedimentale, ma a tutti gli ulteriori atti in essi richiamati o che ne costituiscano il presupposto”⁷⁰.

Quindi a disciplinare l'accesso nei procedimenti tributari è lo Statuto del contribuente.⁷¹

Secondo un orientamento minoritario, l'esclusione del diritto d'accesso in campo tributario è giustificabile dalla riservatezza che richiede la fase istruttoria, visto che l'accesso agli atti potrebbe consentire l'individuazione e la conoscenza di elementi da parte del contribuente che renderebbero meno solida la pretesa tributaria, in contrasto con i principi di efficacia ed efficienza dettati dalla stessa legge 241/90⁷².

L'Amministrazione Finanziaria, in effetti, non si è mai manifestata particolarmente propensa ad un'apertura in tal senso e ha spesso ritenuto l'accesso possibile solo a conclusione del procedimento⁷³. La giustizia amministrativa si è imbarcata nell'arduo compito di chiarire il significato del dettato normativo riformato: in tal senso occorre segnalare la decisione del Supremo consesso n.53 del 2010, dove il Consiglio di Stato si è nuovamente espresso sulla tematica dell'accesso nei procedimenti tributari affermando: *“ritiene il Collegio che, anche nel caso in esame, possa trovare conferma l'avviso già espresso dalla Sezione con la decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008, in tema di interpretazione del divieto di accesso agli atti del procedimento tributario, sancito dall'art. 24 della legge n. 241 del 1990, e cioè che occorre accedere ad una lettura costituzionalmente orientata della*

⁷⁰P. Borrelli, *Diritto di accesso del contribuente agli atti del procedimento tributario*, pag. 2377

⁷¹F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, dodicesima edizione, pag.165

⁷² *Accesso agli atti dei procedimenti tributari: analisi delle norme di interesse alla luce delle modifiche ed integrazioni alla L. n. 241 del 7 agosto 1990* di Marco Querqui e Maurizio Querqui

⁷³ Agenzia delle Entrate, circ. n. 32/E del 19 ottobre 2006, in *“il fisco”* n. 40/2006, fascicolo n. 2, pag. 6026

disposizione anzidetta, alla stregua della quale l'inaccessibilità agli atti di cui trattasi è limitata, temporalmente, alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di "segretezza" nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta, sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo.

Infatti, diversamente opinando si perverrebbe alla singolare conclusione che il cittadino possa subire ulteriori incisioni nella propria sfera giuridica in conseguenza di un procedimento tributario, pur conclusosi in sede giustiziale con accordo tra le parti, qualora gli fosse impedito di accedere a tutti gli atti che lo riguardano, al fine di difendersi in un parallelo procedimento pendente per gli stessi fatti, quale quello penale nella specie instauratosi a seguito della verifica tributaria. Né possono rinvenirsi elementi interpretativi di senso contrario nella diversità testuale tra l'articolo 24 nella sua formulazione originaria -che stabiliva che "... non è comunque ammesso l'accesso agli atti preparatori nel corso della formazione dei provvedimenti di cui all'art. 13...", tra i quali erano contemplati anche quelli tributari- e quella, invece, introdotta per effetto della sostituzione operata dall'art. 16, comma 1, lettera b), della legge n. 15 del 2005, tenuto conto che la ratio della modifica - che la difesa erariale individua nella volontà legislativa di estendere, rispetto al passato, la regola dell'inaccessibilità in campo tributario a tutti i documenti, anche quelli relativi a procedimenti già conclusi- ben può essere ricercata, per converso, nell'esigenza di armonizzazione lessicale tra i ridetti articoli. Del resto, come ha già chiarito la Sezione, è lo stesso articolo 24, al settimo comma, che, con norma di chiusura, garantisce comunque l'accesso a quei documenti amministrativi

la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici, individuando come unico limite i documenti contenenti dati sensibili e giudiziari.”⁷⁴

Quindi, secondo una lettura costituzionalmente orientata della L.241/1990 il diritto all’accesso nei procedimenti tributari è escludibile solo nella fase pendente di quest’ultimi e deve essere rispettato e garantito nella fase che segue la conclusione del procedimento (non sussistendo più, in questa fase, ragioni di segretezza); inoltre va evidenziato che è lo stesso articolo 24 comma 7 che garantisce l’accesso ai documenti amministrativi, la cui visione e la cui conoscenza è fondamentale per tutelare i propri diritti e difendere i propri interessi giuridici.

Le sezioni unite della Corte di Cassazione si sono recentemente espresse sul rapporto tra tali esclusioni dettate dalle legge generale sull’azione amministrativa e l’accesso e la partecipazione al procedimento tributario, affermando che: *“il fatto che la L. n. 241 del 1990, art. 13, comma 2, escluda i procedimenti tributari dall’applicazione degli istituti partecipativi previsti dall’art.7 della stessa legge, in quanto non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario.*

L’approdo della dottrina più moderna è l’opinione secondo la quale, essendo priva di qualsiasi ragionevolezza l’escludere dalla "partecipazione" il soggetto d’imposta (e destinatario della pretesa tributaria formatasi in esito al procedimento), si deve ritenere che in realtà la partecipazione e l’accesso sono compatibili con il procedimento tributario: essi tuttavia operano secondo gli schemi dello Statuto del contribuente e non secondo i

⁷⁴Dec. n. 53 del 13 gennaio 2010 (udienza del 27 ottobre 2009) del Consiglio di Stato, Sez. IV - Pres. Salvatore, Est. Romano
Tributi - Procedimento - Pretesa tributaria - Determinazione - Diritto all’accesso agli atti - Sussiste – Artt. 24 e 25, L. 7 agosto 1990, n. 241

modelli dalla L. n. 241 del 1990, coerentemente con quanto quest'ultima dispone, nel non escludere i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinviando in materia alle norme speciali per detti procedimenti previsti. Orbene, laddove si rifletta sul fatto che lo Statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, è agevole vedere che si tratta di norme che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla L. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale.”⁷⁵

Lo Statuto del contribuente è il riflesso normativo del *trait d'union* tra disciplina amministrativa e diritto tributario, tra il *genus* del procedimento amministrativo e la *species* del procedimento tributario, traduce al livello particolaristico della sfera fiscale i principi generali dettati dal diritto amministrativo, assume un ruolo centralissimo nel regolare concretamente dei diritti assolutamente rilevanti del contribuente.

La sentenza summenzionata è utile anche per evidenziare l'importanza della L.212/2000 nell'asse delle tutele offerte dal contribuente, poiché la sua funzione preminente è quella di conformare l'attività del Fisco ai canoni dell'efficienza ed efficacia e di assicurare trasparenza e l'effettività della tutela del contribuente.

Lo Statuto del contribuente ha introdotto principi generali nell'ordinamento tributario, espressione di norme costituzionali⁷⁶, ha previsto nuovi obblighi per l'Amministrazione Finanziaria che conferiscono maggiore tutela al contribuente e contribuiscono ad una

⁷⁵ Sentenza n. 19668 del 18 settembre 2014 (ud.17 giugno 2014) – della Cassazione Civile, Sez. Unite

⁷⁶ F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, seconda edizione, pag.9

maggior civiltà giuridica del nostro sistema fiscale, ha introdotto norme che assicurano maggior stabilità, trasparenza, conoscenza e chiarezza nei rapporti tra il Fisco e il contribuente. Il primo comma dell'articolo 1 recita⁷⁷ : *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*, tale clausola di auto-rafforzamento non è sufficiente per il riconoscimento di rango costituzionale⁷⁸ di tali norme, le quali restano leggi ordinarie derogabili solo espressamente da norme di pari rango. Lo Statuto sancisce anche l'irretroattività delle leggi tributarie, l'art.2 recita : *“le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. 2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.”*

Risulta particolarmente rilevante anche per la questione del contraddittorio preventivo e per le problematiche inerenti la difesa del contribuente l'art.6, che recita *“1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui*

⁷⁷ Altalex, Statuto del contribuente.

⁷⁸ Così come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza n.173/2008

si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.

2.L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito.

3.L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli. 4.Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”.

L'art.7 impone l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione, la quale se fa riferimento ad un altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

L'art.10 invece sancisce la collaborazione e la buona fede come principi ispiranti il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, tale principio è espresso attraverso numerose regole comportamentali cui deve attenersi l'Amministrazione Finanziaria (come correggere errori macroscopici commessi in buona fede dal contribuente, ritirare gli atti illegittimi⁷⁹),

⁷⁹F. Tesaurò, Istituzioni di diritto tributario, Parte generale, dodicesima edizione, pag.170

cercando di rispettare l'equilibrio assicurato dalla proporzionalità e dall'adeguatezza dei mezzi con i quali deve essere attinta la sfera giuridica del contribuente.

Il secondo comma dell'art.10 rende esplicito in materia tributaria il principio generale della tutela del legittimo affidamento: “*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.*”

Ciò implica che il contribuente che abbia posto in essere un comportamento fiscalmente rilevante in modo conforme ad un'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria, rivelatasi successivamente erronea, non è soggetto all'irrogazione delle sanzioni né al pagamento di eventuali interessi, fermo restando che l'obbligazione tributaria debba comunque essere adempiuta.⁸⁰ Occorre sottolineare che la buona fede in senso oggettivo, la collaborazione e il legittimo affidamento sono principi immanenti non solo nel nostro ordinamento ma anche in quello comunitario.

L'art.11 dello Statuto attribuisce, attraverso l'interpello, la facoltà al contribuente di consultare l'Amministrazione Finanziaria prima di porre in essere un comportamento fiscalmente rilevante affinché la stessa ne dia una valutazione preventiva.

L'articolo 12, che disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, al comma 7 sancisce il principio del contraddittorio:

“*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi*

⁸⁰ In realtà è discusso anche l'adempimento dell'obbligazione: per un approfondimento Fisco Oggi, *La tutela del legittimo affidamento va oltre lo Statuto del Contribuente*

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", mentre il quarto comma recita *"Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica"*, il quale lascia intendere che nel corso delle verifiche ci debba essere uno spazio temporale anche per il confronto tra il contribuente, i suoi difensori e le autorità e gli uffici responsabili della fase istruttoria: un contraddittorio procedimentale anteriore alla fase conclusiva delle indagini e all'emanazione dell'atto.

L'art.12 detta delle disposizioni che costituiscono l'epicentro normativo del contraddittorio, solamente attraverso il rispetto effettivo dei diritti sanciti da tale articolo la macchina fiscale può operare nel rispetto di quello è il fulcro del diritto di difesa e dell'*audiatur et altera pars*.

Il divieto di emanazione e di notifica dell'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione (salvo casi di particolare urgenza) rappresenta l'intenzione normativa del legislatore del 2000 di ridisegnare il *modus operandi* del Fisco, il quale deve attentamente esaminare le osservazioni formulate dal contribuente, deve procedere ad una lettura critica delle stesse ed integrare gli elementi di accertamento carenti sulla base di determinati *input* forniti dal contribuente: dal fine che ha ispirato il legislatore emerge la centralità del contraddittorio nel nuovo rapporto tra gli uffici finanziari preposti alle attività di accertamento e i soggetti sottoposte alla medesime.

La legge 212/2000 impone una battuta d'arresto all'attività d'accertamento, consentendo al contribuente di ragionare ed elaborare la propria difesa in modo opportuno e in tempi ragionevoli, la quale risulta più agevole poiché lo Statuto anticipa il contraddittorio alla fase

istruttoria, quando le indagini sono in corso, ponendo le condizioni di un confronto effettivo tra le parti e per un ruolo più attivo del contribuente nella fase procedimentale⁸¹; inoltre costituisce *ius receptum* in giurisprudenza il principio secondo cui l'atto impositivo debba, a pena di nullità per difetto di motivazione, contenere delle osservazioni e delle risposte dell'Amministrazione finanziaria capaci di contrastare e superare le ragioni adottate dal contribuente⁸².

Tuttavia, è bene specificarlo, pur essendo il contraddittorio un principio che esprime un'elementare esigenza di giustizia, nella fase procedimentale non può ancora affermarsi l'esistenza generale di un confronto preventivo obbligatorio: la questione è ancora viva e si aspetta ora che i giudici delle leggi si pronuncino sul tema⁸³.

Lo Statuto del contribuente, che si compone di altri articoli che per i fini che qui rilevano non vengono approfonditi e le cui funzioni sono supportate da norme "ausiliari"⁸⁴, è uno strumento attraverso il quale si è cercato di restituire dignità al rapporto Fisco – contribuente, cercando di avvicinare nuovamente le istituzioni e i cittadini, di instaurare una relazione improntata sulla dialettica e in conformità ai principi di trasparenza, correttezza, buona fede, cooperazione, equità.

Una carta dei diritti del contribuente che cerca di imprimere un importante carattere cooperativo al rapporto tra potere pubblico finanziario e contribuenti risulta anche un mezzo fondamentale attraverso il quale combattere l'evasione fiscale⁸⁵.

⁸¹ *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione* di Gianfranco Antico e Valeria Fusconi (in "il fisco" n. 44 del 1° dicembre 2003, pag. 1-6873)

⁸² Cassazione, sentenza n. 26638 del 18/12/2009

⁸³ Altalex, *Contraddittorio preventivo con il contribuente: legittima speranza o utopia?*

⁸⁴ Ad esempio l'articolo 5 del Decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997, che in attuazione dei principi contenuti nelle norme generali e per assicurare effettiva tutela al contribuente, indica le modalità procedurali a cui l'Amministrazione Finanziaria deve attenersi.

⁸⁵ *Il Model Taxpayer Charter: Statuto dei Diritti e dei Doveri del Contribuente, Cooperazione con il Fisco tra Tax Governance e Tax Compliance* di Piergiorgio Valente, Ian Hayes e Dick Barmantlo

Infine risulta necessario evidenziare che, nonostante l'importanza delle funzioni che lo Statuto è chiamato ad assolvere, la legge 212/2000 ha trovato non solo difficoltà nella sua fase embrionale⁸⁶, ma anche in quella applicativa: *la Corte dei conti, nella sua articolazione del controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato ha effettuato un'indagine su "Rapporti fisco/contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti", i cui risultati sono stati pubblicati con la Deliberazione n. 9/2007/G. La Sezione del controllo, nella relazione allegata alla deliberazione, osserva che dopo oltre sei anni dalla sua introduzione, lo statuto dei diritti del contribuente "tarda a trovare riscontro nei comportamenti effettivi non solo dell'Amministrazione finanziaria, ma dello stesso legislatore, a motivo delle modifiche alla normativa tributaria che non tengono conto delle norme della legge 212/2000 e del verificarsi di talune manifestazioni di disfunzioni e disservizi, concretamente realizzatisi nello svolgimento dell'attività amministrativa di esazione dei tributi, un esempio dei quali è costituito dal fenomeno delle c.d. "cartelle pazze" ed un altro è quello delle errate notifiche degli avvisi degli Uffici e delle Commissioni tributarie dovute al mancato aggiornamento degli indirizzi dei contribuenti"*.

*L'indagine ha consentito di affermare che solo alcune previsioni normative dello statuto sono state realizzate, come l'istituto dell'interpello (art. 11) o la garanzia del diritto all'informazione del contribuente (art. 5), sostenuta con una grande varietà e diffusione di fonti informative, messe a disposizione dall'amministrazione centrale e dalle agenzie fiscali, in particolare dall'Agenzia delle entrate"*⁸⁷.

⁸⁶Lo Statuto dei diritti del contribuente di Gianni Marongiu (in "il fisco" n. 1 del 2 gennaio 2006, pag. 1-20)

⁸⁷Relazione della Corte dei conti sull'indagine "Rapporti fisco-contribuenti: stato di attuazione dello statuto del contribuente e dell'obiettivo di ottimizzazione del servizio per i contribuenti-utenti"

La mancata attuazione e le numerose violazioni dello Statuto hanno indotto alcuni, da un lato, a ritenere quest'ultimo un inutile strumento da abolire, dall'altro c'è chi ritiene che debba essere solo rinforzato⁸⁸: nell'opinione di chi scrive è più praticabile e meritevole la seconda opzione, perché come si legge in un articolo del Sole 24 ore *“in un Paese strangolato dalle tasse, in cui i cittadini fanno fatica a comprendere le continue modifiche che si susseguono sull'imposizione dei propri redditi, dei risparmi, del patrimonio, è importante avere una norma che possa essere sentita come un baluardo contro gli abusi dell'amministrazione finanziaria. È quindi giunto il tempo di dotare di maggiore forza uno strumento a cui dobbiamo, nonostante le numerose carenze, alcune importanti conquiste. Fra queste, un maggior rispetto nei rapporti fra fisco e contribuente, una diversa cultura in cui s'intravede il principio della collaborazione in buona fede, una serie di tutele che possono essere attivate durante le verifiche e prima degli accertamenti.*

*Trascurare la partita dello Statuto del contribuente considerandola di minore importanza perché non direttamente collegata al gettito sarebbe un grave errore. Sono in discussione, infatti, i principi di civiltà con cui uno Stato moderno deve relazionarsi con i propri cittadini.”*⁸⁹

Queste ultime riflessioni sulla legge 212/2000 ci consentono di comprendere che dei passi in avanti nella tutela del contribuente sono stati fatti.

C'è qualcuno seduto all'ombra di un albero perché qualcun altro ha piantato un albero molto tempo fa: la citazione forse esprime bene il senso del cammino intrapreso nelle garanzie del cittadino di fronte alle Amministrazioni finanziarie, spostando l'asse delle tutele in favore del primo. Si direbbe un percorso lungo e faticoso, nel quale risulta estremamente

⁸⁸ A. Cremonese, *Abolire lo Statuto? No, va rafforzato*, Il Sole 24 ore

⁸⁹ A. Cremonese, *Abolire lo Statuto? No, va rafforzato*, Il Sole 24 ore

difficile trovare l'equilibrio tra esigenze contrapposte, tra necessità pubblicistiche fondamentali e diritti inviolabili o difficilmente comprimibili.

Il lavoro fin qui svolto ci ha consentito di osservare la questione della tutela del contribuente, del suo diritto ad esercitare una difesa piena ed effettiva, del contraddittorio come “nocciolo duro” di tale tutela e di tale diritto sotto una prospettiva prima comunitaria, poi costituzionale e infine attraverso le lenti delle leggi ordinarie; inoltre l'analisi breve di alcune riflessioni in dottrina, la giurisprudenza e le novelle normative consentono di inquadrare meglio le tendenze che hanno caratterizzato e caratterizzano il rapporto Fisco – contribuente.

I principi delle Carte Europee, la giurisprudenza comunitaria e quella interna (soprattutto quella della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione), i principi immanenti nel nostro ordinamento (esempio: buona fede), le esigenze di conferire maggiore civiltà giuridica al nostro impianto giuridico, le necessità di allentare la tensione tra le istituzioni e i cittadini lasciano propendere verso il riconoscimento del contraddittorio e della partecipazione del contribuente al medesimo non solo come tema sul quale si ha la necessità di un chiarimento interpretativo o di un intervento legislativo, quanto come il substrato di una vita giuridica in cui vi è un'identità reale di filosofie europee e interne ispiranti gli ordinamenti, basate sulla dialettica e sul confronto, riconosciuti sempre ed in ogni fase, procedimentale e processuale.

CAPITOLO II

I poteri e i doveri dell'Amministrazione Finanziaria e gli obblighi e i diritti del contribuente nello svolgimento di accessi, ispezioni e verifiche

In questo secondo capitolo si cercherà di illustrare in modo chiaro quali siano i poteri e i doveri dell'Amministrazione Finanziaria e quelli del contribuente durante accessi, ispezioni e verifiche.

I comportamenti di entrambi nella fase istruttoria producono delle “conseguenze” sul piano giuridico che invadono anche la sfera processuale; per tale motivo è necessario che entrambi conoscano i diritti e soprattutto gli obblighi a cui devono adempiere affinché l'atteggiarsi procedimentale non risulti poi un elemento penalizzante in un momento successivo. Anche per la fase procedimentale, il diritto e la giurisprudenza europea hanno influenzato le dinamiche dei rapporti tra Amministrazioni finanziarie e contribuente, assicurando un riequilibrio delle posizioni a favore di quest'ultimo. Per comprendere pienamente i poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria è utile soffermarsi anche sull'indisponibilità della pretesa tributaria. L'indisponibilità della pretesa tributaria è stretta conseguenza della riserva di legge costituzionale: non si può disporre di essa in modi e termini diversi da quelli prescritti dalla legge, l'Amministrazione finanziaria non può sostituirsi al legislatore per la tutela della collettività, garantita dall'esercizio di un potere-dovere consistente nel prelievo puntuale e regolare dell'entrate tributarie per la copertura delle spese pubbliche.⁹⁰ L'Amministrazione Finanziaria, quindi, dispone di una discrezionalità vincolata: il potere impositivo deve essere esercitato in modo che le imposte siano ripartite secondo i criteri fissati dalla legge tributaria, la quale trova il suo fondamento e i suoi limiti nel dettato degli artt.2, 3, 53 e 97 della Costituzione..La discrezionalità vincolata e l'indisponibilità

⁹⁰ F. Amatucci , *Principi e nozioni di diritto tributario, seconda edizione, pag.188*

dell'obbligazione tributaria hanno il loro fondamento nella Carta costituzionale: i poteri del Fisco vanno attuati secondo criteri di efficienza ed efficacia, nel rispetto dei vincoli costituzionali, attraverso lo svolgimento di un'attività di indirizzo realizzabile attraverso l'emanazione di atti regolamentari ed interpretativi (i quali possono avere efficacia sia interna che esterna e, inoltre, non possono essere emanati in mancanza di legge) con i quali si concorre a determinare le fonti del diritto tributario e si esercita un'attività discrezionale, come nel caso degli studi di settore da emanarsi con d.m.⁹¹ Alcuni istituti del diritto tributario, come il condono, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, la mediazione obbligatoria per le controversie aventi valore inferiore o pari a ventimila euro, l'adesione ai processi verbali di constatazione, potrebbero sembrare delle eccezioni rispetto alla regola dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria; tuttavia non è così, essi permettono solamente una definizione concordata e/o anticipata in un periodo in cui l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione non sono certi: attraverso tali istituti, oltre ad alleggerire il contenzioso, si cercano di garantire in modo prudente e concreto le entrate tributarie. Il Fisco deve agire osservando la disciplina dettata da diverse leggi, come la L. n. 241/1990 che concerne i procedimenti amministrativi, la legge n. 212/2000, deve inoltre agire secondo le regole dettate dal D. p. r. 29 settembre 1973 n.600 in tema di accertamento delle imposte sui redditi, dal D. p. r. 26 ottobre 1972 n. 633 in tema di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, dal D. p. r. 29 settembre 1973 n. 602 in tema di riscossione e dal D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 in tema di sanzioni.⁹² La relazione tra Fisco e contribuente non è costituita solo da rapporti in cui l'Amministrazione finanziaria si atteggia come autorità, bensì è arricchita da istituti come l'interpello, l'accertamento con adesione, la conciliazione,

⁹¹ F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario, seconda edizione, pag.188*

⁹² F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale, dodicesima edizione, pag.164*

gli accordi preventivi in cui il rapporto è ispirato dal principio di collaborazione, il quale connota anche tutte le azioni dell'Amministrazione finanziaria tese ad agevolare il contribuente nell'adempimento dei propri obblighi.⁹³ L'attività conoscitiva dell'A.F. deve essere portata avanti nel rispetto di alcuni principi sanciti dallo Statuto del contribuente: il principio del legittimo affidamento e di collaborazione, il principio della buona fede, della conoscenza e chiarezza degli atti, dell'obbligo di motivazione degli atti. L'amministrazione ha anche il potere di ritirare o emendare un atto, quando lo stesso risulti potenzialmente viziato: tale potere costituisce espressione del principio di autotutela, che consente all'A.F., in ossequio ai principi di buona amministrazione, legalità e buona fede⁹⁴, di eliminare i vizi che rendono illegittimo un atto e di annullare quelli che sono totalmente illegittimi. Il diritto di autotutela, in campo tributario, va esercitato senza discrezionalità: l'emendamento o l'annullamento dell'atto vanno compiuti non in base a parametri di opportunità e convenienza, ma solo in conformità al principio di buona fede, l'autotutela è giustificata solo dal dovere dell'Amministrazione finanziaria di ripristinare la legalità. Lo Statuto del contribuente contempla tra i doveri dell'Amministrazione finanziaria anche quello di informazione, l'art.5 della L. n. 212/2000 recita: *“1. L'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita di contribuenti. 2. L'amministrazione finanziaria deve portare a*

⁹³ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, dodicesima edizione, pag.165

⁹⁴ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, dodicesima edizione, pag.178

conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.” In capo all’Amministrazione finanziaria vige un dovere generale di informazione, mediante il quale si agevola la conoscenza e l’interpretazione delle norme da parte del contribuente, il quale può assolvere più facilmente ai suoi obblighi tributari. Il dovere di informazione sancito dallo Statuto del contribuente è in realtà anche la traduzione su un piano più concreto del principio generale di collaborazione sancito dallo stesso Statuto all’art.10 comma 1, secondo il quale *i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”. Importante è anche l’art.6 dello Statuto del contribuente in tema di conoscenza degli atti e di semplificazione degli obblighi tributari: *“1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari. 2. L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito. L'amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che*

i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli. 4. Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa.

5. Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma. L'art.6 dello Statuto impone all'Amministrazione finanziaria di garantire la conoscenza degli atti destinati/destinabili al contribuente, nei luoghi indicati dal medesimo e nel rispetto della privacy di quest'ultimo, la stessa Amministrazione è tenuta ad informare il contribuente dei fatti o delle circostanze che

impediscono il riconoscimento di un credito o dai quali possa derivare l'irrogazione di una sanzione. Il contribuente deve essere messo nelle condizioni di adempiere ai propri obblighi con il minor numero di adempimenti possibili e nelle forme più agevoli ed economiche: l'Amministrazione per garantire ciò può assumere delle iniziative attraverso le quali le informazioni e le istruzioni da rendere al contribuente siano messe a disposizione del medesimo in tempi opportuni. Tra i doveri in fase procedimentale vi sono anche quelli annoverati dall'art.7 dello Statuto del contribuente, che riguardano la chiarezza e la motivazione degli atti, nel quale viene anche specificato che *“gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.”*

Oltre ad un generale obbligo di motivazione degli atti, conformemente a quanto disposto dall'art.3 della legge 241/1990, l'Amministrazione agevola il contribuente indicandogli gli uffici e i responsabili dei procedimenti ai quali può rivolgersi, l'autorità amministrativa dinanzi alla quale può richiedere l'esame di un atto notificato, i termini, le modalità, gli organi giurisdizionali o le autorità amministrative cui è possibile ricorrere nell'ipotesi in cui decidesse di impugnare l'atto conclusivo del procedimento istruttorio. L'attività istruttoria esercitata dall'Amministrazione finanziaria è tesa soprattutto a verificare se il contribuente abbia osservato le prescrizioni dettate dalla normativa tributaria⁹⁵, alla ricostruzione del

⁹⁵ G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.19

reddito effettivo e della capacità contributiva del contribuente sottoposto ad indagine. Essendo l'attività del Fisco in fase istruttoria potenzialmente lesiva di diritti costituzionalmente garantiti, i poteri concessi in questa fase all'Amministrazione finanziaria sono tipizzati dal legislatore. In tal senso assume particolare importanza il tema degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche: il contribuente può ritrovarsi ad adempiere un obbligo di *facere* (come l'invito a comparire presso gli uffici delle agenzie fiscali), di *dare* (nel caso in cui gli venga richiesto di esibire documenti) o di un *patis* (come l'accesso presso le sedi della propria impresa e, in casi più complessi, del proprio domicilio)⁹⁶. Non esiste una norma tributaria che disciplini in modo uniforme e generale i poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria⁹⁷, le fonti tributarie degli stessi poteri sono contenute in singole e diverse leggi d'imposta. L'art.31 del D.P.R. 600/1973 e l'art.51 del D.P.R. 633/1972 disciplinano rispettivamente i poteri dell'Amministrazione finanziaria in materia d'imposte sui redditi e in materia di IVA. L'art.31 recita: *“Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente. La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere*

⁹⁶ F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, seconda edizione, pag.205

⁹⁷ *Ibidem*.

presentata”⁹⁸. Le attività istruttorie dell’Amministrazione finanziaria si sostanziano nel controllo delle dichiarazioni del contribuente, nella rilevazione di eventuali omissioni e/o errori, nel verificare se gli obblighi contabili prescritti sono stati osservati, nel constatare eventuali situazioni penalmente rilevanti. L’art.51, invece, recita: *“Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono all'accertamento e alla riscossione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità e degli altri obblighi stabiliti dal presente decreto; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie e delle soprattasse e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente. Il controllo delle dichiarazioni presentate e l'individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sono effettuati sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle Finanze che tengano anche conto della capacità' operativa degli uffici stessi.”*⁹⁹ L’art. 51 del D.P.R. 633/1972 elenca anche una serie di poteri degli uffici IVA, tra cui quelli di effettuare accessi, ispezioni e verifiche. Gli artt. 31, 32 e 33 del D.P.R.600/1973 e 51 del D.P.R. 633/1972 assicurano, quindi, l’adempimento dei compiti assegnati agli uffici finanziari durante la fase d’indagine: le attività istruttorie possono svolgersi sia in ufficio sia presso il contribuente. L’art. 52 del D.P.R. 633/1972 (modificato da decreto legge 02/03/2012, n.16, art.8) detta la disciplina di accessi, ispezioni e verifiche. Infatti l’articolo recita: *“Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono disporre l'accesso di impiegati dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali,*

⁹⁸ Ipsoa, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600

⁹⁹ D.P.R. n. 633 del 1972 - Documentazione Economica e Finanziaria

nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono. Tuttavia per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione e' necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica. In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. E' in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali e' eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale. L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali. I libri, registri, scritture e documenti di cui e' rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o

contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione. Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia. I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non e' possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale. I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l'esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi. In deroga alle disposizioni del settimo comma gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale. Se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti deve esibire una attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso. Se l'attestazione non e' esibita e se il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture si applicano le disposizioni del quinto comma. Per l'esecuzione degli accessi presso le

pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'articolo 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51, si applicano le disposizioni del secondo e sesto comma dell'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Ai sensi dell'art. 6, comma 3 decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 le disposizioni contenute nel presente comma non si applicano a dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'amministrazione nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello". L'art.33 del D.P.R. recita *"Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633"*. L'articolo 52 del D.P.R. 633/1972 risulta particolarmente importante, perché esplica gli effetti di alcuni atteggiamenti del contribuente, rende più difficoltoso, in alcuni casi, l'accesso presso i locali del contribuente, chiarisce i termini delle verifiche e l'estensione delle ispezioni. Secondo tale articolo gli uffici finanziari hanno il potere di accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche e professionali (e presso altri locali di specifici enti indicati dallo stesso articolo) per avviare l'attività istruttoria: gli accessi rappresentano la fase iniziale¹⁰⁰ dell'attività di verifica, attraverso la quale si cerca di ottenere qualsiasi rilevazione utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dei fenomeni di evasione e di altre violazioni. L'accesso può essere disposto anche senza il consenso e persino contro la volontà del contribuente, il quale deve subire passivamente la potestà degli uffici quando legittimamente esercitata. Tuttavia, è bene osservarlo, l'art.52 prescrive differenti regimi autorizzativi, disciplinati in base ai luoghi in cui viene effettuato l'accesso¹⁰¹, la violazione di suddette disposizioni comporta l'illegittimità dell'accesso e la conseguente nullità, insanabile, dei successivi atti d'indagine

¹⁰⁰ G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.23

¹⁰¹ G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.23

nonché dell'avviso di accertamento i cui risultati si fondino sugli accessi e sulle verifiche successive illegittimamente portate avanti. Per accedere nei locali sopraccitati è necessario che i verificatori siano muniti di un'autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono o, nel caso in cui l'accesso venga effettuato da militari della Guardia di Finanza, dal Comandante del reparto a cui sono sottoposti. Nel caso in cui si tratti di locali destinati all'esercizio di arti e professioni, la presenza del titolare dello studio (o di un suo delegato¹⁰², se la delega risulta da procura speciale per iscritto e il soggetto delegato sia legittimato a sostituirlo) al momento dell'accesso rappresenta una *condicio sine qua non* per la legittimità del medesimo accesso e di tutta l'attività di verifica successiva. L'accesso presso l'azienda può svolgersi anche se il titolare è assente, al quale deve essere notificata l'autorizzazione relativa all'accesso e le verbalizzazioni eseguite, mentre per accedere nei locali che sono adibiti anche ad abitazione oltre all'autorizzazione summenzionata è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica competente per territorio o dell'autorità giudiziaria più vicina, la quale può essere fondata sulla semplice necessità di eseguire delle ispezioni, delle verifiche, delle ricerche, un controllo fiscale. In alcuni locali (ad esempio i locali adibiti esclusivamente ad abitazione), diversi da quelli finora citati, l'accesso è eseguibile solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica e in presenza di gravi violazioni delle norme dettate dal decreto n. 633/1972, al fine di trovare oggetti, scritture contabili e non, registri, documenti che provino tali violazioni. Inoltre, come stabilito dal summenzionato decreto, è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina qualora i verificatori volessero procedere, durante l'accesso, all'apertura coattiva di mobili, borse, plichi sigillati, a perquisizioni personali o

¹⁰² G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.24

qualora vogliano esaminare documenti o richiedere notizie rispetto alle quali è eccezionale il segreto professionale. Le autorizzazioni devono indicare il nominativo e i poteri del soggetto verificante, il destinatario che subisce l'accesso, le ragioni sulle quali si fonda il controllo, le esigenze reali di indagine esterna, le annualità oggetto dell'attività di accertamento; inoltre l'autorizzazione deve contenere l'indicazione che le verifiche, salvo casi di rara urgenza e adeguatamente giustificati tramite opportuna documentazione, si svolgano durante il consueto orario di esercizio delle attività arrecando il minor disturbo possibile. Il potere d'accesso spesso viene esercitato quando si riscontra l'esigenza di realizzare dei controlli concernenti specifiche situazioni, documenti e conti, i quali sono stati, nella maggior parte dei casi, oggetto di indagini preliminari. Dopo aver effettuato l'accesso, i verificatori avviano delle attività di ricerca finalizzate all'acquisizione di materiale e dati potenzialmente utili: come previsto dalla circolare n.1/1998 della Guardia di Finanza¹⁰³, i funzionari degli uffici finanziari o i militari della Guardia di Finanza, prima di avviare le attività, devono invitare il titolare o il rappresentante legale dell'impresa o dello studio professionale ad esibire tutta la documentazione obbligatoria prescritta dalla normativa tributaria. Successivamente i verificatori potranno procedere a ricerche, ispezioni documentali, perquisizioni. *“La ricerca consiste in una serie di attività volte al materiale reperimento degli elementi (libri, registri, scritture e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verificazioni. È atto d'autorità, da compiersi quindi anche contro la volontà del contribuente. Tende non alla semplice raccolta di documenti, ma all'acquisizione di materiale che, da un sommario esame, può risultare utile per il prosieguo del controllo. Qualora il contribuente dichiari che le scritture contabili, o alcune di esse, si*

¹⁰³ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20/10/1998, n.1/1998, Prot. n. 360000

trovano presso altri soggetti (commercialista, notaio, centro elettrocontabile ed, in generale, qualunque depositario), deve esibire un'attestazione, sottoscritta dai soggetti medesimi, recante la specificazione delle scritture detenute. A seguito di tale esibizione, ed in mancanza di opposizione del soggetto depositario, è consentito l'intervento nel luogo di detenzione al fine di acquisire le scritture stesse, non procedendosi in tal caso ad attività di ricerca. La mancata esibizione dell'attestazione, così come la dichiarazione di non possedere libri, registri, scritture e documenti, determineranno effetti preclusivi in sede difensiva ai sensi dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Sarà valutata, di volta in volta, l'esistenza o meno di un atteggiamento cosciente e volontario, caratterizzato dall'intenzione di commettere un illecito, fermo restando l'obbligo di far risultare il tutto nel verbale di verifica (o di accesso). Potrebbero esulare, quindi, dall'operatività del divieto ed essere presi in considerazione, anche a favore del contribuente, i documenti la cui tardiva esibizione non deriva da un rifiuto, bensì da una situazione che determina la temporanea indisponibilità del documento per forza maggiore o per altra causa non imputabile al soggetto (es. documenti trafugati e successivamente ritrovati, oppure dispersi per un crollo, un incendio e poi fortunatamente ritrovati), oppure a sua mera colpa (ritrovamento di documenti smarriti per negligente custodia, o non tempestivamente rintracciati a motivo dell'imperizia o della distrazione nella loro archiviazione)".¹⁰⁴ La circolare n.1/1998 del Comando generale della Guardia di Finanza dà un'utile e orientativa definizione della ricerca, esplica in cosa consiste e quali finalità persegue, gli atteggiamenti che il contribuente deve assumere durante la ricerca affinché dagli stessi non derivino effetti preclusivi in fase difensiva, si evidenzia che il comportamento del soggetto sottoposto a verifica verrà valutato

¹⁰⁴ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20/10/1998, n.1/1998, Prot. n. 360000, pag.5356

di volta in volta. L'ispezione documentale *consiste nell'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti la cui istituzione, tenuta e conservazione sono obbligatori e nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche o in fasi successive della verifica*".¹⁰⁵ La definizione dell'ispezione documentale fornita dalla circolare fa emergere la propedeuticità della ricerca rispetto alla stessa, dato che l'ispezione è il momento dell'indagine teso al riscontro tra quanto emerso in questa fase delle verifiche e quello che è emerso dall'analisi di materiale e documenti raccolti in una fase precedente o quello che poi verrà successivamente trovato e analizzato. La circolare chiarisce quali sono le principali finalità dell'ispezione documentale: - *controllare la corretta istituzione, tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché la loro complessiva attendibilità, anche nella prospettiva di una possibile rideterminazione in via induttiva del reddito e del volume d'affari; - appurare il grado di coerenza interna del sistema contabile unitariamente considerato; - individuare le procedure di gestione e trattamento contabile dei dati aziendali, anche sotto il profilo fiscale.* Le verificazioni¹⁰⁶, invece, sono tutte le azioni di controllo residuali che non state compiute né tramite gli accessi né tramite le ispezioni e le ricerche¹⁰⁷, consistono in riscontri della gestione ispezionata che vengono attuati attraverso un raffronto degli stessi con le scritture e i documenti contabili, al fine di verificare la corrispondenza tra le risultanze contabili e la situazione reale (divergente o no) emersa dalle varie attività ispettive. Le verifiche, come specificato dalla summenzionata circolare,

¹⁰⁵ Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza del 20/10/1998, n.1/1998, Prot. n. 360000, pag.5357

¹⁰⁶ Che sono diverse dalle altre rilevazioni, le quali consistono in operazioni di misurazione finalizzate ad una ricostruzione in via logica ed estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva ad una differente configurazione della base imponibile.

Le altre rilevazioni differiscono dalle verificazioni perché, a differenza di queste, non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a risultati attraverso cui, in via di astrazione, può giungersi alla definizione quantitativa e numerica di grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata. Inoltre le rilevazioni, differentemente dalle verificazioni, non hanno rango di prova ma sono solo meri elementi indiziari.

¹⁰⁷ G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.36

possono essere classificate secondo diversi criteri: -dirette¹⁰⁸ o indirette, le prime sono possibili quando è possibile osservare in modo diretto dei fatti oggetto di accertamento e hanno la finalità di approfondire delle situazioni materiali rendendo possibile un raffronto immediato con le risultanze contabili; le seconde invece consistono in una ricostruzione presuntiva della reale ed effettiva dimensione del volume d'affari del contribuente, al fine di verificare se quest'ultima risulta diversa da quella denunciata dal contribuente; -centralizzate o d'iniziativa, secondo il criterio utilizzato per identificare il soggetto passivo da sottoporre a verifica; -generalali o parziali, in base all'oggetto sul quale la verifica verrà effettuata. Nell'esercizio dei poteri istruttori, i verificatori possono: 1) Invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire presso le loro sedi, anche tramite il proprio legale rappresentante, per richiedere dati e notizie per l'attività di accertamento; 2) invitare, sempre indicandone il motivo, i contribuenti a esibire documenti o trasmettere dati rilevanti ai fini dell'accertamento; 3) richiedere, ai contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili, l'esibizione di bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie; 4) trattenere, previo rilascio di ricevuta, per un periodo massimo di sessanta giorni e fatta eccezione per le scritture cronologiche in uso, i documenti di cui ai punti 2 e 3; 5) inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati. Sono attribuiti anche altri poteri ai verificatori (come la possibilità di richiedere informazioni specifiche alle aziende di credito o agli enti assicurativi): poteri particolarmente incisivi e invasivi, che rendono necessario chiarire il quadro degli obblighi e dei diritti del contribuente. Il contribuente deve assumere un atteggiamento di collaborazione, non deve

¹⁰⁸ È, ad esempio, verifica diretta quella consistente nell'accertamento dell'esistenza fisica di un bene strumentale annotato nel registro dei cespiti ammortizzabili

tentare di occultare situazioni, materiale e documenti, deve evitare di comportarsi in modo tale che i verificatori possano valutare negativamente il suo atteggiarsi e rendere noto ciò nel processo verbale di constatazione. Tra gli obblighi che il contribuente deve assolvere, merita particolare attenzione quello di esibire, al momento dell'accesso, tutti i documenti, i registri, libri e scritture (obbligatorie e facoltative) che si trovano nei locali presso cui viene eseguito l'accesso o che sono comunque reperibili attraverso apparecchiature informatiche installate presso i locali stessi. *“Se il contribuente dichiara che le scritture contabili sono depositate presso altri soggetti deve esibire un’attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso”*¹⁰⁹. Qualora il contribuente rifiuti di esibire i documenti e le scritture o quando l’attestazione non venga esibita o il professionista che l’ha rilasciata si opponga all’accesso, la conseguenza sarà l’inutilizzabilità¹¹⁰ di tali documenti e scritture a favore del contribuente in sede sia amministrativa che contenziosa. Va precisato che s’intende rifiutata l’esibizione delle scritture e dei documenti anche quando si dichiara di non possederli sia quando gli stessi vengano sottratti all’ispezione. Sulla preclusione all’inutilizzabilità è interessante segnalare una pronuncia della Corte di Cassazione : *“La condotta rilevante ai fini della applicazione della sanzione di inutilizzabilità delle prove definita dalla norma come "rifiuto", implica la coscienza e volontà dell'azione intesa ad impedire la esibizione dei documenti richiesti dai verificatori e dunque presuppone non soltanto la esistenza ma anche la disponibilità di tali documenti da parte del contribuente, venendo meno il "rifiuto" le volte in cui l'ostensione della prova sia impedita per cause non imputabili al contribuente (forza maggiore; fatto del terzo; caso fortuito).*

¹⁰⁹ D.P.R. 633/1972, art.52

¹¹⁰ E l’applicazione di sanzioni amministrative ex art. 9, commi 2, 3, 4 del D.lgs. n. 471 del 1997. Inoltre dall’omessa tenuta, dal rifiuto di esibire o dalla sottrazione delle scritture contabili obbligatorie o dall’indisponibilità di quest’ultime a causa di forze maggiore deriva il legittimo utilizzo dell’accertamento induttivo da parte dell’Amministrazione finanziaria.

La preclusione alla utilizzabilità delle prove documentali non esibite ai verificatori - avendo il contribuente dichiarato di non averne la disponibilità - è subordinata alle seguenti condizioni: "a) la sua ndr. della dichiarazione non veridicità o, più in generale, il suo concretarsi - in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documenti - in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; b) la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; c) il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento. Pertanto non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione".¹¹¹ L'inutilizzabilità può derivare solamente da uno specifico comportamento volitivo del contribuente, il quale, per sottrarsi alla prova, occulti o rifiuti di esibire dei documenti a seguito di una specifica richiesta dell'Amministrazione Finanziaria¹¹². Lo Statuto del contribuente disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. L'art.12 comma 1 dello Statuto prevede che "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. 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." L'Amministrazione

¹¹¹ Sentenza n. 7227 del 10 aprile 2015 della Cassazione Civile, Sez. V

¹¹² Per ulteriori approfondimenti Cass., Sez.Trib., n.1344 del 25 gennaio 2010

finanziaria può esercitare i propri poteri ispettivi sulla base di reali esigenze di indagine e di un controllo approfondito, il quale va realizzato nell'orario ordinario di esercizio delle attività, cercando di non intralciare (o intralciare il meno possibile) le stesse. Il contribuente sottoposto a verifica ha il diritto di essere informato delle ragioni che giustificano le verifiche presso i propri locali e dell'oggetto che concerne la verifica stessa, deve essere messo a conoscenza della possibilità di farsi assistere da un professionista dinanzi agli organi della giustizia tributaria, inoltre i verificatori devono esplicitare quali sono gli obblighi e i diritti che spettano al soggetto verificato durante l'attività ispettiva. Tra i diritti, specificamente annoverato dal comma 3 dell'art.12 vi è quello secondo il quale il contribuente può richiedere che l'esame dei documenti amministrativi e contabili avvenga presso gli uffici dei verificatori o del professionista che lo assiste o rappresenta. Il comma 4 dell'art.12 riconosce il diritto al contribuente e al professionista che lo assiste di formulare osservazioni e rilievi, di cui deve darsi atto nel processo verbale di constatazione. Molto interessante è la riflessione della professoressa Maria Pierro sull'importanza del processo verbale di constatazione: *“D'altra parte, come è stato osservato, l'esigenza di assicurare un “buon esito delle indagini fiscali” e “la tutela del diritto di difesa” del privato nella fase precontenziosa potrebbe essere garantita “collocando il contraddittorio endoprocedimentale tra il privato e l'ente impositore in un'apposita fase – come vero e proprio spartiacque – tra la chiusura delle indagini e l'emissione del provvedimento finale; l'Amministrazione finanziaria potrebbe continuare a svolgere le attività investigative senza coinvolgere il contribuente; una volta chiusa l'istruttoria” – si aggiunge – con la redazione e consegna del processo verbale di constatazione, l'Amministrazione “però, sarebbe tenuta ad aprire il procedimento alla partecipazione del privato a pena di nullità del provvedimento*

emesso inaudita altera parte. In tale modo, la tutela episodica del principio del contraddittorio potrebbe finalmente evolvere nel diritto del contribuente alla prova procedimentale, e cioè, nel diritto di difendersi provando sempre e comunque prima (e fuori dal) processo.”¹¹³ Il processo verbale di constatazione potrebbe ergersi a strumento che consente, alla fine delle indagini e prima dell’emanazione del provvedimento, l’attivazione del contraddittorio, l’esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente che, nel formulare osservazioni e rilievi, interloquisce con i verificatori. L’art.12 comma 5 disciplina la durata delle verifiche : “La permanenza degli operatori civili o militari dell’amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell’indagine individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell’ufficio, per specifiche ragioni. 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. L’Amministrazione finanziaria deve svolgere le verifiche in un arco di tempo massimo, prorogabile solo per ragioni specifiche e adeguatamente motivate.

¹¹³ *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente* di Maria Pierro, in “Rassegna tributaria” n.1 di gennaio-febbraio 2013, pag.115

Nel caso in cui il contribuente ritenga che la durata o le modalità con cui si svolgono le verifiche non siano conformi alla legge, può rivolgersi al Garante del contribuente, così come stabilito dall'art.13 dello Statuto del contribuente. Il comma 7 dell'articolo 12, forse quello più importante, recita: *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*. L'emanazione del provvedimento amministrativo non può avvenire prima di 60 giorni, salvo casi di rara e motiva urgenza, attivandosi un'opportunità di dialogo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, un contraddittorio procedimentale che assume valenza difensiva e che legittima i verificatori a tornare, anche quando esaurito il tempo massimo a disposizione per le attività ispettive, nei locali del verificato. Merita di essere segnalata una recente pronuncia della Corte di Cassazione sull'emanazione dell'avviso di accertamento prima del termine stabilito dall'art.12 comma 7 dello Statuto: *“la Corte ritiene di dare continuità al consolidato orientamento secondo cui, 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.”¹¹⁴ Inoltre, la sentenza prosegue: “Pertanto, se la verifica è stata solo documentale, senza alcun accesso o ispezione nei locali destinati all'esercizio dell'attività, è indubbio che l'inosservanza del termine di sessanta giorni non determina nullità dell'avviso.” La sentenza chiarisce che l'osservanza del termine indicato dall'art.12 comma 7 della Legge n.212/2000 è fondamentale per il rispetto non solo del principio del contraddittorio, di cui costituisce garanzia primaria, bensì di tutti quei principi costituzionali di cui tale articolo è la traduzione sul piano delle norme ordinarie, tra cui e soprattutto quello di collaborazione e buona fede. La sentenza poi si esprime su una questione delicata, quella dei cosiddetti accertamenti a tavolino (quelli effettuati negli uffici dei verificatori anziché presso il contribuente): la Corte afferma che non ci sono dubbi riguardo al fatto che dall'inosservanza del termine non derivi la nullità del successivo avviso di accertamento. “Non è sufficiente che il contribuente possa dialogare con l'Amministrazione fiscale durante la fase delle indagini, in cui, comunque, si trova ad assumere una posizione di psicologica soggezione nei riguardi del soggetto pubblico che in quel frangente lo controlla, ma è necessario che egli sia posto nelle condizioni di colloquiare in un momento successivo con chi, per legge, è legittimato a valutare criticamente gli esiti delle indagini; questo può verificarsi unicamente al termine dell'attività di investigazione, in un contesto, per così dire, di tregua mentale per il contribuente dunque dopo il rilascio di copia del processo verbale di constatazione. Né è maggiormente condivisibile l'assunto

¹¹⁴ Corte di Cassazione, sentenza 13 gennaio 2017, n.724

secondo cui, in caso di noncuranza del termine de quo da parte dell'Ufficio comunque, il contribuente potrebbe far valere le proprie ragioni durante l'eventuale fase processuale. In questo modo gli sarebbe preclusa un'occasione che la legge pretende gli sia attribuita nella fase procedimentale-amministrativa e, comunque, sarebbe gravato di un onere non di poco conto, dovendo adire le vie legali del contenzioso, con conseguenti aggravii in termini psicologici, legati ad una procedura più lunga della precedente, ma anche in termini economici per via di oneri e spese derivati dalle necessità processuali. Invero, durante la fase procedimentale-amministrativa è più semplice ed immediato per il destinatario dell'azione amministrativa fornire le ragioni a contezza del proprio corretto operato, potendolo fare, nell'intendimento della L. n. 212/2000 e, di conseguenza, della L. 7 agosto 1990, n. 241, attraverso un dialogo costruttivo e tecnico, allo scopo di chiarire aspetti particolari gestionali, ma non gravato da formalismi che tipizzano, invece, il contesto processuale innanzi al giudice. La legge, dunque, dà al contribuente l'importante opportunità di presentare le proprie osservazioni e richieste durante una precisa parentesi temporale di riflessione di almeno sessanta giorni, in cui egli è posto in una situazione di serenità mentale rispetto alla precedente fase di investigazione tributaria e senza che, a tal fine, debba necessariamente intentare la strada giurisdizionale. La negata opportunità del momento di contatto in contraddittorio, nei sessanta giorni, determina un comportamento censurabile in capo all'Ufficio in quanto verrebbe, ad esso stesso, preclusa la possibilità di un completo vaglio critico, dunque di una propria valutazione del materiale probatorio fornito dagli organi di investigazione tributaria in correlazione alle osservazioni e richieste che il contribuente potenzialmente potrebbe offrire a seguito della chiusura dell'indagine (e prima, naturalmente, dell'emissione dell'avviso di accertamento). Tali osservazioni e

richieste, infatti, potrebbero essere idonee a stravolgere le risultanze degli atti investigativi ed incidere in maniera determinante sulla decisione dell’Autorità fiscale. Il mancato contraddittorio, in questa chiave di lettura, determinerebbe una motivazione dell’Ufficio incardinata su un ragionamento logico-giuridico monco, poiché terrebbe in considerazione unicamente le risultanze evidenziate negli atti di investigazione (e, per le motivazioni evidenziate supra, nonostante in essi il contribuente abbia avuto la possibilità di poter “dire la sua”). Una motivazione del genere sarebbe solo apparente e insufficiente in quanto porterebbe l’Ufficio all’esercizio di un potere impositivo scorretto; esso, nei limiti della negata possibilità partecipativa offerta al contribuente ed in relazione agli elementi che questi avrebbe potuto fornire se gli fosse stata data tale opportunità, di fatto rinuncerebbe in parte alla propria funzione di accertamento, nella considerazione che lo svolgimento della propria attività intellettuale, nonché valutativa ed estimativa, non apprezzerrebbe nella giusta misura i fatti e gli indizi riassunti dagli organi di investigazione nei rispettivi atti di indagine tributaria.”¹¹⁵ Tale riflessione evidenzia l’importanza dell’opportunità offerta al contribuente di formulare delle osservazioni in un lasso temporale in cui non è psicologicamente condizionato dai fatti e dalle indagini e durante il quale può, con maggiore serenità, esprimersi sulle vicende tributarie che lo riguardano. Inoltre, già è stato detto in precedenza, il confronto prima dell’emanazione del provvedimento potrebbe addirittura “stravolgere” i risultati dell’attività ispettiva, la quale senza contraddittorio può essere considerata come il risultato di un ragionamento logico e giuridico monco, dell’esercizio di un potere impositivo scorretto, il quale viene esercitato senza vagliare in modo esauriente e critico la posizione del contribuente e fondato solo sui

¹¹⁵ Dal p.v.c. all’avviso di accertamento: il periodo minimale di 60 giorni “preteso” dallo Statuto del contribuente e l’“adesione ai verbali di constatazione” di Giangaspere Donato Toma (in “il fisco” n. 42 del 10 novembre 2008, pag.1-7524)

risultati delle attività ispettive dei verificatori. Il mancato rispetto del termine di 60 giorni che deve precedere l'emanazione dell'avviso di accertamento e la mancata attivazione del contraddittorio nei termini e nelle modalità opportune risulta in contrasto con le finalità dello strumento partecipativo, con una migliore cura dell'interesse pubblico (poiché il contraddittorio e in generale la partecipazione del contribuente alla fase procedimentale arricchisce e incrementa la quantità e la qualità delle informazioni a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria, consentendo a quest'ultima di giungere ad una decisione migliore e più corretta), con la democratizzazione del processo decisionale, con l'esercizio effettivo del diritto di difesa del privato e in particolare del contribuente che, in una nuova logica che contraddistingue i suoi rapporti con il fisco, non subisce ma "costruisce" insieme all'Amministrazione finanziaria il processo di formazione dell'atto impositivo.

2.1. Il contraddittorio prima dell'avviso di accertamento

Il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente si è sempre contraddistinto per la sua complessità, per le vicende tormentate e turbolente che lo riguardano, per le difficoltà derivanti anche da norme non sempre facilmente interpretabili e, talvolta, anche da lacune normative che necessiterebbero di essere colmate: il contraddittorio prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento è un diritto che ancora non gode di una tutela sistematica, non è dettata una disciplina uniforme, viene garantito e rispettato quando le sin gole leggi d'imposte lo impongono. Se il contraddittorio procedimentale possa essere considerato sempre obbligatorio e quindi regola generale è questione ancora irrisolta: neppure la giurisprudenza è unanime sul punto¹¹⁶. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono espresse in modo divergente. Riferendosi all'art.12 (comma 7) dello Statuto del contribuente le Sezioni Unite della Corte di Cassazione scrivevano: *“la norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma prescrive con espressione "forte"- "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale. Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale,*

¹¹⁶La Cassazione muta ancora orientamento e riafferma il generale diritto al contraddittorio preventivo (nota a Cass., sez. VI---T, ordinanza 12 febbraio 2016, n.2879) di C. Scalinci, 8 marzo 2016.

nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile- alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute infine infondate).”¹¹⁷ La sentenza poi prosegue: “in conclusione, deve essere enunciato il seguente principio di diritto: "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, 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”. Le sezioni unite della Corte suprema sembravano orientarsi verso l'obbligatorietà (e dell'illegittimità dell'atto emesso ante tempus) del contraddittorio procedimentale in tutti i casi in cui si acceda presso i locali del contribuente; le stesse S.S.U.U. della suprema Corte avevano dipanato i dubbi sull'obbligatorietà del contraddittorio anche per gli accertamenti a tavolino (quelli effettuati solo negli uffici dei verificatori), sostenendo che esiste un generale obbligo di attivare il contraddittorio preventivo, pena la

¹¹⁷Sentenza n.18184 del 29 luglio 2013, Cassazione Civile, Sez. Unite

nullità dell'atto, ogni qualvolta si proceda alla formazione e all'adozione di un provvedimento lesivo che incida (anche potenzialmente) in modo negativo sui diritti e sugli interessi del contribuente.¹¹⁸ Successivamente e sorprendentemente le S.S.U.U. si sono espresse¹¹⁹ in modo contrario rispetto alle summenzionate sentenze, affermando che nel nostro ordinamento non esiste un diritto generalizzato al contraddittorio, il quale è obbligatorio solo nei casi in cui sia espressamente previsto dalle singole leggi d'imposta. Essendo, secondo i giudici della suprema Corte, un principio di derivazione comunitaria, il contraddittorio procedimentale concernerebbe solo i tributi armonizzati. Sulla falsariga della sentenza n. 24823 del 2015, la suprema Corte si è espressa¹²⁰, in un'ordinanza del 26 maggio 2016, in tal modo: *“Come evidenziato, invero, dalla stessa sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, il dato testuale della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco", è da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, caratterizzate dall' autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che 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; siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica ("in loco" o "a tavolino"), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della sollevata questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost. Né una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 Cost. può porsi*

¹¹⁸ Cass. Sez. Unite, 18 settembre 2014, n.19667

¹¹⁹ Sentenza 24823/15,

¹²⁰ Ordinanza, del 26 maggio 2016, n.10903

per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati, atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale." Sono emersi quindi orientamenti giurisprudenziali diversi e contrastanti, che lasciano tra le "onde" dell'incertezza i contribuenti che vogliono far valere un diritto e consentono una "navigazione" assolutamente discrezionale dell'Amministrazione finanziaria che, eccetto i casi in cui venga imposto il contraddittorio dalle specifiche norme, può, a causa delle lacune normative e dai contrasti giurisprudenziali, "scegliere" quando attivare o meno il contraddittorio. Da tali contrasti giurisprudenziali e considerata la necessità di chiarezza sul contraddittorio procedimentale, risulta auspicabile o un intervento risolutivo della Corte Costituzionale o che si legiferi in modo chiaro e puntuale su tale diritto. Come scrive A. Fantozzi¹²¹: *"le prospettive per la Corte Costituzionale sono le seguenti. O sottolineare l'obbligo generale del contraddittorio da far valere in tutti i casi di accertamento sia esterno che interno e al tempo stesso fare salva l'interpretazione della Cassazione secondo cui l'art. 12 comma 7 si riferisce solo alle verifiche esterne: in questo caso salverebbe l'impianto normativo vigente dichiarando l'inammissibilità della questione potendosi comunque giungere in via interpretativa ad una soluzione costituzionalmente orientata. La Corte Costituzionale potrebbe sostenere una ampia accezione del termine "verifiche" ovvero la sussistenza di un momento dialettico attraverso altri tipi di processi verbali. In alternativa la Corte Costituzionale potrebbe accogliere la stretta interpretazione dell'art. 12 comma 7 fornita dalla sentenza delle Sezioni*

¹²¹ A. Fantozzi, *È già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*

Unite e seguire la prospettazione dell'ordinanza di rimessione nonostante l'ardita ricostruzione della natura del processo tributario e dei suoi rapporti con il procedimento amministrativo. In tal caso con una sentenza di accoglimento, espungendo la limitazione del p.v.c. alle sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche, ripristinerebbe la portata generale dell'obbligo del contraddittorio. In questo caso, tuttavia, rimarrebbe l'obbligo del rilascio del p.v.c. e, se rimanesse ferma la posizione delle Sezioni Unite quanto alla impossibilità di pervenire in via interpretativa all'affermazione di un obbligo generale, rimarrebbe nei tributi non armonizzati un articolato panorama di invalidità degli atti solo là dove espressamente previste dalle leggi tributarie. La soluzione della questione ruota allora attorno alla seguente alternativa: posto che si considera ragionevole affermare il diritto all'esercizio del contraddittorio nei casi di istruttoria sia presso l'ufficio che presso il contribuente e che l'art. 12 comma 7 ricollega il termine di sessanta giorni al rilascio del p.v.c. , delle due l'una: o si ritiene che il p.v.c. sia richiamato dalla legge in quanto atto formale che inneschi un effettivo contraddittorio, il quale ultimo possa essere realizzato anche in presenza di un atto formale diverso (il verbale di risposta ai quesiti o di risposta ai questionari); ovvero si ritiene (letteralmente) che il p.v.c. sia l'unico atto che consenta in base alla legge l'innescamento del contraddittorio necessario con la conseguenza che in sua assenza il contraddittorio non può essere innescato e l'atto conseguente è invalido."

L'alternativa ad un'auspicabile pronuncia della Corte Costituzionale è l'intervento del Legislatore, che disciplini e ponga fine al tormentato dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul contraddittorio procedimentale: la stagione del garantismo, forse, non è mai cominciata, poiché solo attraverso degli strumenti partecipativi certi, una sicura possibilità di interloquire tra le parti e degli effetti penalizzanti derivanti dall'inosservanza delle modalità e dei termini

che garantiscano un confronto effettivo si può davvero sperare nell'effettiva tutela di chi si difende.

2.2. Il contraddittorio negli istituti deflattivi

In questo paragrafo del capitolo si è scelto di parlare degli istituti deflattivi del contenzioso tributario che prevedono espressamente l'attivazione del contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, cercando di illustrarne i vantaggi di cui ambedue le parti possono beneficiare nel ricorrere a tali istituti. Le ragioni che poi spingono il legislatore a rafforzare e puntare su tali istituti (anche quelli dove il contraddittorio non è previsto) saranno analizzate nel prossimo capitolo. Gli istituti deflattivi che prevedono l'attivazione del contraddittorio con il contribuente sono: la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, il reclamo e la mediazione. La conciliazione giudiziale è un istituto endoprocessuale la cui finalità è quella di giungere ad una definizione concordataria della controversia tra le parti processuali, ad un accordo di natura transattiva¹²² il cui obiettivo è la ridefinizione della pretesa tributaria. I vantaggi legati a tale istituto sono: 1) estinzione del giudizio di primo grado per cessazione della materia del contendere relativamente alle questioni oggetto di conciliazione, evitando i rischi e i costi legati al contenzioso; 2) la riduzione delle sanzioni amministrative al quaranta per cento dell'imposta come rideterminata attraverso la conciliazione; 3) la riduzione fino ad un terzo delle sanzioni penali pecuniarie e la disapplicazione delle pene accessorie. L'istituto è attivabile non oltre la prima udienza riguardo le questioni pendenti al momento della definizione concordataria dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali, la conciliazione può essere totale o parziale (se l'accordo è raggiunto o meno su tutte le questioni di diritto e di fatto oggetto della controversia), sono escluse dall'applicazione di tale istituto

¹²² G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*, pag.383

l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie e quelle per cui è obbligatorio il reclamo e la mediazione ai sensi dell'art.17 *bis* D.lgs. n.546/1992. L'accordo può essere concluso sia in sede processuale che extraprocessuale, i presupposti e l'ammissibilità dello strumento deflattivo in questione saranno oggetto di valutazione o del Presidente della Commissione Tributaria Provinciale o del collegio giudicante¹²³. Un altro importante istituto deflattivo del contenzioso è l'accertamento con adesione, il quale favorisce l'attivazione del contraddittorio con il contribuente e una definizione concordata delle pretese impositive: il presupposto dell'accertamento con adesione è l'esistenza di un processo verbale di constatazione, di un invito a comparire, di un avviso di rettifica o di un avviso di accertamento. L'istituto dell'accertamento con adesione trova la sua fonte normativa nell'art. 3, comma 120, della Legge 23 dicembre 1996, n.662, che conferiva delega al Governo per una revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, all'epoca disciplinato dagli artt. 2 *bis* e 2 *ter* del D.L. 30 settembre 1994, n.564. La citata delega, nel dettare i principi ispiratori della revisione, prevedeva l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto e il coordinamento dell'istituto con quello della conciliazione giudiziale. La delega è stata attuata con il d.lgs. 19 giugno 1997, n.218 che agli articoli da 1 a 13 detta le regole dell'accertamento con adesione.¹²⁴ Alla definizione concordataria della pretesa impositiva, attraverso l'utilizzo dello strumento deflattivo *de quo*, sono collegati vari benefici: 1) la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento o di rettifica notificato al contribuente; 2) la riduzione delle sanzioni amministrative a un terzo del minimo previsto dalla legge, ricalcolate sulla base dell'imposta concordata; 3) cancellazione delle sanzioni tributarie accessorie di cui all'art.21 del D.lgs. n 472 del 1997; 4) riduzione delle sanzioni

¹²³ Per un ulteriore approfondimento dell'istituto (ad esempio modalità di versamento e di perfezionamento) dell'accordo si veda G.Napoli, S.Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*

¹²⁴ P.Batalocco, A.Colasanti, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità*.

penali pecuniarie fino ad un terzo e la disapplicazione delle pene accessorie, 5) la rideterminazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali legati agli imponibili tributari, senza l'applicazione di sanzioni ed interessi. L'istituto è applicabile in materia di imposte dirette (Irpef e relative addizionali, Ires, Irap e imposte sostitutive delle imposte sui redditi) e alle principali imposte indirette (ad esempio Iva, imposta ipotecaria e catastale, imposta di registro). L'accertamento con adesione è un istituto che consta di varie fasi: 1) iniziativa, d'ufficio o su istanza del contribuente; 2) contraddittorio; 3) formazione dell'atto di adesione; 4) perfezionamento della definizione. Nella prima fase, gli uffici finanziari territorialmente competenti prima di emanare e notificare¹²⁵ l'avviso di accertamento possono notificare al contribuente un invito a comparire per concordare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento. Il contribuente può decidere di presentarsi, partecipando al contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e cercando di confutare le ragioni poste a fondamento della pretesa erariale; può aderire all'invito a comparire accettando integralmente le risultanze dell'attività istruttoria a suo carico, al fine di usufruire della riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo edittale (solo se non c'è stata, a monte, la consegna di un p.v.c. definibile); può decidere di non presentarsi e decadere dal diritto di presentare istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento. L'accertamento con adesione e il suo relativo iter procedurale può essere avviato anche su istanza del contribuente, o prima che l'atto impositivo venga notificato e a seguito di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972 o entro il termine perentorio per la proposizione del ricorso qualora l'atto impositivo già sia

¹²⁵ La procedura di accertamento con adesione può essere avviata a discrezione degli Uffici Finanziari, eccetto nei casi in cui la notifica dell'invito a comparire è imposto obbligatoriamente dalla legge.

stato notificato.¹²⁶ A seguito dell'istanza presentata dal contribuente, l'Ufficio può notificare, nell'arco di quindici giorni, l'invito a comparire. Successivamente si instaura il contraddittorio tra le parti, durante il quale il contribuente può esporre i fatti (e documentarli), far presente circostanze ignorate o non valutate attentamente dagli uffici, confutare le ragioni che i medesimi uffici pongono a sostegno della pretesa erariale, con l'obiettivo di ridurre quest'ultima. Il contraddittorio può concludersi con un accordo, con l'accoglimento di tutte le ragioni addotte dal contribuente e quindi rinunciando alla pretesa impositiva o con la notifica dell'avviso di accertamento (o del mantenimento dell'atto impositivo già emanato) nel caso in cui non si giunga un accordo o quando le ragioni del contribuente vengano considerate insufficienti per rinunciare alla pretesa impositiva. Il versamento dell'importo accordato (se si perviene ad un accordo) può essere eseguito in un'unica rata o in forma rateale quando il contribuente lo richieda espressamente. Il perfezionamento del procedimento di adesione si realizza quando il contribuente corrisponde l'intera somma dovuta a seguito dell'accordo ovvero della prima rata, nel termine di venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione. Analizzato brevemente tale istituto¹²⁷, si impone una riflessione: il contraddittorio rappresenta il pilastro di tale istituto, il confronto è fase ed elemento essenziale dell'intero *iter* dell'accertamento con adesione, al quale *può essere attribuito il grosso merito di aver "istituzionalizzato" il dialogo fra le parti: l'analisi anticipata (rispetto alla sede contenziosa) degli elementi costitutivi della pretesa erariale e delle argomentazioni difensive del contribuente ha innegabilmente contribuito ad una maggiore equità nello svolgimento delle procedure di accertamento. Il rinnovato rapporto fisco-contribuente consegue anche alla concreta applicazione delle norme contenute nello*

¹²⁶ In tal caso opera la sospensione di novanta giorni dei termini d'impugnazione dalla data di presentazione dell'istanza.

¹²⁷ Per un maggiore approfondimento dell'istituto si veda G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*

Statuto dei diritti del contribuente che, finalmente, cominciano ad essere considerate irrinunciabili per un sistema fiscale fondato sulla corretta informazione fiscale, sulla trasparenza e sulla partecipazione dei cittadini, in modo da proiettare anche all'interno del rapporto tributario i valori costituzionali fondamentali, troppo a lungo dimenticati, di democraticità ed equità del prelievo fiscale."¹²⁸ Nonostante la centralità del contraddittorio in tale istituto, è ancora dibattuto se sia obbligatorio o rappresenti una mera facoltà dell'Amministrazione finanziaria quando il procedimento di accertamento con adesione sia attivato su istanza del contribuente. Vi sono due tesi opposte¹²⁹: una secondo la quale la stessa centralità del contraddittorio emerge dall'analisi e dalla natura dello strumento deflattivo di cui si sta parlando, costituendo l'accertamento con adesione uno tra i più evoluti strumenti di partecipazione del contribuente alla fase di accertamento dell'Amministrazione, consentendo alle parti di giungere ad una definizione concordataria della pretesa erariale attraverso il confronto. Quindi il contraddittorio non potrebbe mai essere omesso poiché ha una natura strettamente funzionale rispetto alle finalità perseguite dall'istituto *de quo*; la tesi contraria, sostenuta anche dalla Corte di Cassazione¹³⁰, afferma che l'Amministrazione Finanziaria sia libera di scegliere se prendere o meno in considerazione l'istanza del contribuente, ritenendo che l'attivazione del contraddittorio rappresenti solo una mera facoltà per l'ufficio, il quale pone in essere una valutazione discrezionale: se l'Amministrazione finanziaria esclude la possibilità di una definizione concordataria della pretesa erariale, la partecipazione del contribuente non apporterebbe nessun contributo all'attività accertativa

¹²⁸ F.Natoli, G.Ingrao, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in Bollettino tributario d'informazione, n. 7/2010, p. 486

¹²⁹ P.Batalocco, A.Colasanti, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità*, pag.8

¹³⁰ *Ordinanza Corte di Cassazione, n. 21760/2012*

della P.A., per cui l'obbligo di convocazione del privato si tradurrebbe in un inutile appesantimento procedurale, in contrasto con la natura deflattiva dell'istituto in esame.

La mancata risposta all'istanza del contribuente, in ogni caso, può avere delle conseguenze: la dottrina più recente, che ha abbandonato la tesi secondo la quale tale atteggiamento dell'Amministrazione finanziaria comporti l'illegittimità derivata dell'atto impositivo, ha ipotizzato un rimedio di natura risarcitoria a favore del contribuente¹³¹, il quale avrebbe l'onere di fornire già nell'istanza di adesione degli argomenti meritevoli di attenzione, in modo da dimostrare più facilmente in giudizio la negligenza dell'Amministrazione finanziaria, la quale dovrebbe sempre conformare i suoi comportamenti ai principi della diligenza, correttezza, efficacia ed efficienza. In ogni caso, questa è l'opinione personale di chi scrive, se il confronto incrementa le possibilità di correggere errori, di giungere ad accordi, di definire in modo più credibile la pretesa erariale, allora sarebbe auspicabile che un diritto non si converta in uno strumento attivabile, in alcuni casi, per "volontà" di una sola parte. Gli ultimi istituti deflattivi presi in considerazione sono il reclamo e la mediazione. Il reclamo è un istituto che consente, in sede amministrativa, di esaminare la fondatezza dei motivi del ricorso e valutare simultaneamente la possibilità di giungere ad un accordo di mediazione. Per le controversie aventi un valore non superiore a ventimila euro la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso¹³². Anche a tale istituto¹³³ sono collegati diversi benefici, tra cui l'applicazione delle sanzioni amministrative al quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare risultante dalla mediazione. L'istituto si applica agli atti individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992,

¹³¹ P. Batalocco, A. Colasanti, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità*, pag.9

¹³² D.lgs. n. 546/1992, art.17 bis

¹³³ Per il contenuto e le modalità di presentazione del reclamo si veda G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossione e azioni a tutela del contribuente*

mentre vengono esclusi quelli individuati dall'art.17 *bis* del medesimo D.lgs. Se l'Amministrazione Finanziaria riscontri l'impossibilità di annullare, totalmente o parzialmente, l'atto impugnato, può valutare una proposta di mediazione formulata dal contribuente o comunicare una propria proposta. Alla mediazione si applicano, poiché compatibili, le disposizioni sulla conciliazione giudiziale di cui all'art.48 del D.lgs. n.546/1992. La mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata in caso di pagamento rateale. Se non è possibile raggiungere un accordo neanche in fase di mediazione, gli uffici finanziari comunicano il provvedimento di diniego l'accoglimento parziale del reclamo entro novanta giorni dal ricevimento dell'istanza: il contribuente poi può valutare se proseguire o meno la controversia dinanzi alla giustizia tributaria. Il reclamo e la mediazione costituiscono anch'essi degli importanti strumenti non solo per incrementare l'efficienza del procedimento amministrativo-tributario, bensì anche per sanare le lacerazioni, sempre più profonde negli ultimi tempi, tra Fisco e contribuente¹³⁴, offrendo un'importante opportunità di confronto ante-processo.

¹³⁴ G.Sepio, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in "il fisco" n.29 del 21 luglio 2014, pag.2869

CAPITOLO III

Il peso del contraddittorio tra volontà del Legislatore, evoluzione giurisprudenziale e il rapporto tra Amministrazione e contribuente

Nell'ultimo capitolo del presente lavoro si cercherà innanzitutto di analizzare le ragioni che hanno spinto il legislatore a valorizzare e ampliare quegli istituti (in particolare quelli deflattivi del contenzioso) in cui il contraddittorio viene "istituzionalizzato", quegli istituti nei quali il confronto tra l'Amministrazione e i contribuenti risulta fondamentale per rendere efficienti i meccanismi concreti degli stessi. Inoltre si proseguirà cercando di evidenziare come il diritto al contraddittorio riconosciuto in alcuni casi e negato in altri produca delle discriminazioni, dei trattamenti differenti legati alla "categoria" di contribuenti alla quale si appartiene. Infine si cercherà di illustrare e comprendere gli effetti della mancata cooperazione tra il Fisco e i privati e si cercherà di concludere chiedendosi (e magari rispondendo) se un atteggiamento collaborativo e di confronto non sia solo utile alle parti ma anche all'intera collettività, sulla quale spesso ricadono i costi esorbitanti, quelli inesorabili e non, di una macchina amministrativa-tributaria non sempre efficiente ed efficace.

3.1. Le ragioni dell'ampliamento degli istituti deflattivi: la necessità della collaborazione e del contraddittorio tra Amministrazione e contribuente

Il Legislatore ha riconosciuto l'importanza nel corso del tempo di ridurre le distanze tra il cittadino e il Fisco, affermando la necessità che i loro rapporti siano informati dalla collaborazione e dal contraddittorio, da un confronto che consenta di percorrere strade diverse e meno "pesanti" rispetto a quelle processuali. Il Legislatore avverte l'esigenza di ridurre soprattutto il *gap* temporale tra la fase dei controlli e quello della effettiva riscossione, di rendere efficiente, efficace e giusto il procedimento tributario, di garantire un maggiore rispetto delle disposizioni dettate dallo Statuto del contribuente che hanno modificato radicalmente le modalità con cui il potere impositivo può e deve essere esercitato, di informare il rapporto tra le due parti ai principi costituzionali che costituiscono simultaneamente il fondamento della pretesa tributaria e delle garanzie del singolo contribuente. Sulla ragionevolezza di ampliare e "valorizzare" gli istituti deflattivi basterebbero alcuni numeri. Il 31 dicembre 2014 il valore complessivo delle liti fiscali ammontava quasi a cinquantatre miliardi di euro: l'unico dato positivo era l'incremento percentuale delle vittorie dell'Amministrazione Finanziaria dal quarantacinque per cento del 2010¹³⁵ per cento a quasi il 65 per cento del 2015¹³⁶. La lettura dei dati dell'anno 2015 relativi agli esiti del contenzioso tributario fa riflettere: l'indice di proficuità¹³⁷ della mediazione, che misura l'efficacia in chiave deflattiva della mediazione (evidenzia quante delle istanze presentate dai contribuenti e passate per la mediazione si sono concluse in fase amministrativa evitando il deposito del ricorso in commissione) è stato pari al 52,8%: sono state presentate 115.734 istanze di mediazione, sono stati depositati 54.599 ricorsi, sono

¹³⁵ Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, da *Italia Oggi* del 19 giugno 2012, p.27.

¹³⁶ *Ctr, fisco ko 4 volte su 10*

¹³⁷ Rapporto tra la differenza delle istanze di mediazione presentate e ricorsi depositati e istanze di mediazione presentate.

state evitate 61.135 controversie.¹³⁸ Se si considera il periodo di vigenza della mediazione, dal primo aprile 2012 sino al trentuno dicembre 2015, si evince che su circa trecentoquarantamila istanze, solo centocinquantunomila sono finite in contenzioso: un risultato che si traduce in oltre centottantamila ricorsi evitati a beneficio dell'attività delle commissioni tributarie. Come si legge in una relazione della Corte dei Conti del 2011¹³⁹ “*gli effetti degli istituti deflattivi rispetto agli accertamenti possono risultare i seguenti:*

- *l’annullamento della maggiore imposta (MIA) e delle relative sanzioni, in tutto o in parte, in caso di provvedimento di autotutela;*
- *la riduzione della MIA e delle relative sanzioni e quindi la definizione di una meno elevata maggiore imposta (MID) e connesse sanzioni.*

Questo effetto si verifica nella conciliazione giudiziale e nell’accertamento, in contraddittorio, con adesione;

- *la riduzione delle sanzioni. Questo effetto si verifica nella rinuncia all’impugnazione con acquiescenza; nel ravvedimento operoso; nella definizione agevolata delle sanzioni contestate;*
- *la rapida definizione della controversia in via stragiudiziale a seguito dell’assenso del contribuente all’accertamento comunicatogli, nei casi di adesione agli inviti al contraddittorio e di adesione ai processi verbali di constatazione;*
- *prevenire l’insorgere di una controversia grazie all’adesione dell’Amministrazione alla tesi del contribuente relativa ad una questione interpretativa e/o applicativa esposta in un interpello. Le dimensioni di tali effetti sono più oltre indagate sulla base del numero degli accertamenti e del valore degli stessi.”*

Tali considerazioni e i dati sopraindicati costituiscono gli elementi “legittimanti” l’ampliamento degli strumenti deflattivi: grazie a essi si risparmia e si garantisce al cittadino un giusto procedimento. Si

¹³⁸ Fiscooggi, *Esiti del contenzioso tributario: la lettura dei dati relativi al 2015*

¹³⁹ *Relazione della Corte dei Conti 20 luglio 2011 sull’indagine “Effetti dell’applicazione e dell’estensione degli istituti deflatori delle controversie fisco/contribuente alternativi al contenzioso” (Del. n. 8/2011)*

impongono allora due osservazioni. La prima è la seguente: se con il D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, in particolare agli artt.10 e 11, si tenta di definire le liti fiscali pendenti, anche quelle dinanzi alla Corte di Cassazione, riconoscere un diritto generale al contraddittorio non gioverebbe in termini deflattivi ? Un intervento del legislatore che assicuri una definizione sistemica del contraddittorio procedimentale sarebbe, forse, un utile strumento per evitare l'onerosa strada processuale. L'onerosità della giustizia tributaria è proprio l'elemento su cui si fonda la seconda considerazione: bisognerebbe garantire un procedimento equo, fondato sul diritto al contraddittorio, piuttosto che scoraggiare i contribuenti nel ricorrere alla giustizia.¹⁴⁰ Se i contribuenti , come dimostrano le recenti statistiche¹⁴¹, ritengono di dover ricorrere alla giustizia tributaria nonostante la via processuale sia sempre più costosa, allora la litigiosità, secondo il parere di chi scrive, non è pretestuosa ma necessaria: offrire un'alternativa attraverso meccanismi di partecipazione più equi ed efficienti appare davvero inevitabile.

¹⁴⁰ E. De Mita, *Il Sole 24 ore, Contributo unificato, sul raddoppio per la Pa parola alla Consulta*

¹⁴¹ *Ibidem*

3.2. Differenza tra imposte armonizzate e non, differenza tra accertamenti “a tavolino” e accertamenti effettuati presso il contribuente: il contraddittorio è un diritto selettivo?

Per chiarire il significato della domanda “il contraddittorio è un diritto selettivo ?” è necessario esaminare, brevemente per ragioni di sintesi, la giurisprudenza sul diritto al contraddittorio prima del processo. Il contraddittorio procedimentale, è bene ricordarlo, trova fondamento in fonti internazionali, negli artt. 24, 97, 111 e 117 della Costituzione nonché in alcune specifiche disposizioni legislative. Nonostante il metodo dialettico debba ritenersi fondamentale e coesistente a qualsiasi procedimento equo, ci sono due questioni importanti in campo tributario che “limitano” il riconoscimento del diritto al contraddittorio. La giurisprudenza contrastante, soprattutto della Corte di Cassazione, ha contribuito a produrre delle differenze in tema di contraddittorio tra accertamenti concernenti a tavolino e accertamenti svolti presso il contribuente e tra accertamenti concernenti le imposte armonizzate e accertamenti concernenti le imposte non armonizzate. Con la sentenza n.18184 del 29 luglio 2013 e con le sentenze n.19667 e n.19668 la Corte di Cassazione aveva affermato un generale al contraddittorio in fase procedimentale, riconoscibile quindi per tutti i tributi e a prescindere dal luogo (ufficio o presso il contribuente) in cui l'accertamento veniva eseguito. *“Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma - ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè - la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV. 15.2.1. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento*

afferma la Corte di Giustizia, è attualmente sancito non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art.41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il citato art.41, par.2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. Conclude la Corte che in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, 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, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni. Tale obbligo, ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Dal complesso delle considerazioni fin qui svolte si deve concludere che l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. n. 602 del 1973, art.77 in quanto atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicata prima di essere eseguita, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di

una espressa e specifica previsione normativa".¹⁴² La Corte Costituzionale, con sentenza n. 132 del 07 luglio 2015, confermava l'orientamento della Corte di Cassazione (Cass., SS.UU., n. 18184/2013; Cass., SS.UU., 19667/2014) che affermava l'esistenza di un diritto generale al contraddittorio in fase procedimentale. La Corte Costituzionale confermava la necessità del contraddittorio preventivo con il contribuente, anche, come nella fattispecie¹⁴³ da cui trae

¹⁴² Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n.19667/2014

¹⁴³ *Il caso traeva origine da un avviso di accertamento in materia di Irpef e di Ilor, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva sottoposto a tassazione una somma dedotta dalla contribuente, quale perdita generata dalla cessione di crediti "svalutati", avendola ritenuta operazione elusiva ai sensi dell'art. 37 bis del DPR n. 600/1973. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in riforma della sentenza di primo grado, ha annullato l'avviso di accertamento, in quanto emanato il cinquantaquattresimo giorno dalla notifica della richiesta di chiarimenti al contribuente, in ossequio a quanto previsto dall'art. 37 bis comma 4 del DPR n. 600/1973, secondo cui l'avviso di accertamento relativo ad operazioni elusive è nullo se emanato prima del decorso del termine di sessanta giorni dal ricevimento della richiesta di chiarimenti al contribuente. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, eccependo l'irrelevanza del rispetto del termine dei sessanta giorni previsto dall'art. 37 bis del DPR n. 600/1973, dovendo prevalere sul rispetto del principio del contraddittorio la necessità di reprimere l'elusione, a seguito dell'introduzione nell'ordinamento nazionale del generale divieto di abuso del diritto, in forza del quale l'amministrazione può disattendere gli effetti di operazioni essenzialmente compiute per il conseguimento di un vantaggio fiscale. La Corte di Cassazione, pur ritenendo che l'atto avrebbe dovuto essere dichiarato nullo in quanto emesso prima della scadenza del sessantesimo giorno dalla notifica della richiesta di chiarimenti, ha sottoposto alla Corte Costituzionale con ordinanza di rimessione la questione di costituzionalità dell'art. 36 bis, comma 4 del DPR n. 600/1973 per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione. In particolare, ad avviso dei giudici rimettenti, la norma sarebbe contraria all'art. 3 della Costituzione perché creerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento con altre fattispecie antielusive (ad esempio con l'art. 20 del DPR 131/1986, per gli accertamenti dell'imposta di registro fondati sulla "riqualificazione degli atti") che, al contrario dell'art. 36 bis comma 4 del DPR 600/1976, non prevedono espressamente il contraddittorio con il contribuente. Sempre ad avviso della Cassazione, la norma sarebbe altresì contrastante con l'art. 53 della Costituzione, che impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie in virtù del principio della capacità contributiva. Dare la prevalenza al principio del contraddittorio in tali termini sarebbe solo un inutile formalismo, atteso che si dovrebbe dare rilievo ad un'effettività sostanziale, non meramente formalistica, del contraddittorio, come si desume tra l'altro da alcune norme del codice di procedura civile che impongono la prevalenza della sostanza sulla forma (es. la sanatoria per il raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156 c.p.c. in relazione ai vizi di notifica). La Presidenza del Consiglio, intervenuta in giudizio, rincarava la dose definendo il contraddittorio un "inutile formalismo" contrario ai principi del "giusto processo". La Corte Costituzionale ha rigettato la questione di illegittimità costituzionale ritenendo che non vi sarebbe alcuna violazione dell'art. 3 della Costituzione atteso che la mancanza espressa in alcune norme della previsione del contraddittorio anticipato non dà luogo ad una ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla fattispecie disciplinata dall'art. 36bis che, al contrario, tale previsione espressamente reca. E ciò in virtù del fatto che il principio del contraddittorio anticipato è di matrice comunitaria e dunque, si applica in maniera generalizzata a 360 gradi anche quando non è espressamente codificato nella normativa nazionale (Cass., SS.UU., n. 18184/2013; Cass., SS.UU., 19667/2014). Tra l'altro, proprio in materia di abuso del diritto, la stessa Corte di*

origine la sentenza, nel caso di accertamento antielusivo. In realtà per lungo tempo l'orientamento giurisprudenziale dominante (Cass. Civ. 16354/12, 15583/14, 7598/14, 13588/14) è stato quello che ha affermato che le garanzie dell'art.12 comma 7 dello Statuto del contribuente troverebbero applicazione solo quando l'attività di accertamento fosse stata eseguita presso i locali del soggetto verificato. Tale applicazione restrittiva del contraddittorio, come evidenziato anche dalla stessa sentenza n.19667/2014, si pone in contrasto con gli orientamenti giurisprudenziali comunitari prevalenti, soprattutto quelli originati con la sentenza *Sopropé*. Con la sentenza 24823/15, i giudici di Piazza Cavour sono giunti a conclusioni totalmente differenti, affermando che non esiste nel nostro ordinamento un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo non sia espressamente previsto per legge. Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria, ragione per cui è applicabile solo ai tributi armonizzati.

I contrasti giurisprudenziali hanno spinto la Commissione Tributaria Regionale di Firenze a rimettere gli atti alla Corte Costituzionale con Ordinanza n.736/1/15 del 10 gennaio 2016 sollevando questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art.10 della legge

Cassazione è intervenuta con la recente sentenza 406/2015, statuendo che "Il contraddittorio preventivo tra le parti è un principio che discende in via diretta dall'ordinamento comunitario e dalla Costituzione, per cui deve essere rispettato anche negli accertamenti sul c.d. "abuso del diritto", e ciò a prescindere dal fatto che, nella fattispecie concreta, sia applicabile l'art. 12 co. 7 della L. 212/2000 o l'art. 37-bis del DPR 600/73". Quanto alla presunta violazione dell'art. 53 della Costituzione, la Corte Costituzionale afferma che "la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti". Tale sanzione, aggiunge la Corte, "non è posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente". Si sta citando un articolo : Contraddittorio preventivo: non un vuoto formalismo, ma garanzia effettiva per il contribuente anche negli accertamenti sull'abuso del diritto.

212/2000 nella parte in cui prevede il contraddittorio solo nelle ipotesi di accessi, ispezioni o verifiche nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente. In effetti la sentenza n.24823 del dicembre 2015 delle stesse S.U. pone delle problematiche rilevanti. Il primo è quello dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo solo per i tributi armonizzati. Il secondo è che per i tributi non armonizzati, come afferma la Corte nella pronuncia, il contraddittorio procedimentale va attivato obbligatoriamente solo quando espressamente previsto dal legislatore, il che significa escludere la garanzia del contraddittorio negli accertamenti a tavolino. Ma è giustificabile un trattamento differente di tributi armonizzati e tributi non armonizzati? Tale trattamento differenziato, in realtà, sembrerebbe violare l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e di conseguenza il primo comma dell'art.117 della Costituzione. L'art.41 della Carta dei diritti fondamentale, che concerne il diritto ad una buona amministrazione, recita infatti *“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 ed organismi dell'Unione”* e prosegue *“tale diritto comprende in particolare ... il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio”*. Diritto alla buona amministrazione garantito anche dall'art.97 della Costituzione italiana, che se si ritiene simile nel contenuto all'art.41 della Carta dei diritti fondamentali, implica necessariamente anche il generale riconoscimento al diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Limitare ad alcuni tributi o legare l'obbligatorietà del confronto a termine delle attività ispettive al luogo delle verificazioni sembrerebbe violare anche l'art.24 della Costituzione, che garantisce l'esercizio effettivo del diritto alla difesa dei cittadini, poiché avendo il processo tributario natura documentale, la vera istruttoria per l'acquisizione

delle prove si svolge nella fase amministrativa, cosicché escludere in detta fase la partecipazione del contribuente significa eliminare per lo stesso ogni garanzia difensiva, ed è irrilevante l'eventuale obiezione secondo la quale anche il contribuente come l'Amministrazione finanziaria può portare in giudizio, con valore di indizi, le dichiarazioni di terzi acquisite, essendo evidentemente diverso e più efficace il valore attribuibile a quelle a favore del Fisco. La Consulta¹⁴⁴, inoltre, ha in passato affermato che se *“al termine procedimento, a cui, nel garantire la difesa come diritto inviolabile, fa riferimento l'art.24 della Costituzione, si desse un significato restrittivo, con conseguente esclusione di tutte le attività poste in essere al di fuori del normale intervento del giudice, il principio costituzionale perderebbe gran parte della sua effettività”*. Quanto appena esposto rafforza la convinzione che il mancato riconoscimento del diritto al contraddittorio violi l'art.24 della Costituzione. Il parere di chi scrive è che il trattamento differenziato dei tributi armonizzati e quelli non armonizzati non è giustificabile e viola principi costituzionali fondamentali. L'esclusiva applicazione, poi, del contraddittorio procedimentale alle verifiche eseguite presso i locali del contribuente violerebbe l'art.3 della Costituzione, che garantisce uguaglianza e libertà a tutti i cittadini. La questione degli accertamenti a tavolino è annosa e tormentata, come dimostrano recenti battaglie e pronunce giurisprudenziali¹⁴⁵¹⁴⁶. Se per le S.U. della Corte di Cassazione *“l' autoritativa intromissione dell'Amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli”* giustificerebbe il differente trattamento normativo,

¹⁴⁴ Corte Costituzionale, sentenza n. 149/1969

¹⁴⁵ *Giudici tributari contro Cassazione sull'obbligo di contraddittorio negli accertamenti a tavolino* in "il fisco" n. 7 del 2017, pag. 1-690

¹⁴⁶ Si vedano poi : sentenza 13 gennaio 2017, n.724, Corte di Cassazione; Ordinanza 16 maggio 2017, n.12220; Corte di Cassazione, Ordinanza 10 maggio 2017, n.11471 che invece consolidano l'orientamento per il quale le garanzie dell'art.12 comma 7 dello Statuto del contribuente sono applicabili solo per le verifiche effettuate presso i locali del verificato.

sembrerebbe invece più logico garantire il contraddittorio con il contribuente negli accertamenti a tavolino, dove senza contraddittorio la partecipazione del contribuente al procedimento è azzerata, rispetto agli accertamenti nella sede del contribuente durante i quali quest'ultimo ha maggiori possibilità di interloquire. Se si considera poi che nella categoria dei c.d. *tributi non armonizzati*, per taluni (accertamenti bancari) si ritiene che il contraddittorio sia solo facoltativo (v. Cassazione 4314/2015) mentre per altri, come ad esempio per gli accertamenti fondati su studi di settore, sono ritenuti necessari (Cassazione 24506/2015 e 25486/2015), sorgono ancora maggiori perplessità. Inoltre c'è da considerare che gli accertamenti possono riguardare contemporaneamente tributi armonizzati (es. IVA) e tributi non armonizzati (es. IRPEF o IRES). Se si volesse aderire al ragionamento delle S.U., nel caso in cui da un accertamento a tavolino concernente l'Irpef per il recupero di maggiori ricavi emergesse anche un debito IVA, il contraddittorio andrebbe effettuato solo per l'IVA, altrimenti si verificherebbe nullità solo per l'accertamento IVA, e questo nonostante che il recupero dell'IVA non sia che una conseguenza del maggiore accertamento delle imposte dirette: un vero e proprio paradosso. Inoltre non sembra efficace e convincente per quel che concerne i tributi non armonizzati, l'asserzione secondo la quale il contraddittorio dovrebbe essere attivato solo dove la legge lo preveda espressamente. Se l'asserzione trova fondamento sul brocardo latino *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*, si potrebbe, e sarebbe sufficiente a tal fine, ricordare che il legislatore con l'art.9, lett. b, della legge n.23/2014 prevedeva di *rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale* delegando il Governo per l'emanazione di un decreto legislativo con cui fosse disposta la subordinazione di tutti i provvedimenti di accertamento e liquidazione dei

tributi al previo esperimento del contraddittorio procedimentale e che il Governo, “noto” per la sua efficienza e rapidità, ingiustificatamente non ha sino ad oggi adempiuto all’obbligo. Gli inadempimenti del Governo sicuramente non possono legittimare una lacuna che viola i principi costituzionali e le norme comunitarie. Appare ingiustificato e discriminatorio il trattamento differenziato tra accertamenti a tavolino e accertamenti presso il contribuente: si rischierebbe di rendere davvero il contraddittorio un diritto selettivo, per cui è necessario un intervento definitivo della Corte Costituzionale o del Legislatore affinché i contribuenti, nei giudizi di legittimità, possano far valere le proprie ragioni sul contraddittorio in base alla loro fondatezza e non in base al giudice che è chiamato ad esprimersi.

Conclusioni: le tendenze del rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente: un'interazione strategica può incrementare risultati socialmente utili?

In tale lavoro si sono presentate numerose opportunità di riflettere sui rapporti tra Fisco e contribuente e sono emerse in tal senso numerose problematiche, tra le quali quelle sicuramente più rilevanti riguardano la partecipazione del contribuente alle indagini delle Amministrazioni finanziarie e le garanzie che lo stesso può vedersi riconosciute durante la fase procedimentale. Lo Statuto del Contribuente ha incrementato il numero e il peso delle garanzie a favore del verificato, i principi comunitari e costituzionali sono stati e sono ancora un pilastro fondamentale nel quadro complessivo della tutela del contribuente. Se i contrasti dottrinali e giurisprudenziali consentono di osservare la questione della partecipazione del contribuente al procedimento e al contraddittorio sotto la lente del diritto, se si è giunti attraverso il percorso affrontato finora a delle convinzioni che il lettore può ritenere condivisibili o meno, un'ultima riflessione riguarda l'elemento economico del contraddittorio: la cooperazione (una maggiore cooperazione), intesa come variabile strategica con la quale governare i rapporti tra Fisco e contribuenti, può portare a dei risultati socialmente utili? Una domanda semplice abbisogna spesso di risposte complesse e, talvolta, neppure certe o esaustive. L'economista e ministro Ezio Vanoni¹⁴⁷ fu, nel suo impegno da studioso e politico, sempre convinto che l'instaurarsi di un ambiente cooperativo tra Stato e contribuente avrebbe portato a risultati socialmente migliori.¹⁴⁸ Tale convinzione era legata anche all'applicazione della teoria dei giochi alle politiche economiche, le quali dimostrano che la cooperazione porta ad una situazione di equilibrio (diversamente da quanto accadeva senza cooperazione), in cui entrambi i giocatori, Stato e contribuente, avrebbero tratto

¹⁴⁷ Ministro delle Finanze dal 1948 al 1954.

¹⁴⁸ *Ezio Vanoni e il dilemma del prigioniero*, Rivista S.S.E.F.

profitto dalla situazione. Se si osserva soprattutto il fenomeno dell'evasione¹⁴⁹ e dell'economia sommersa¹⁵⁰, si può dire qualcosa in più circa l'utilità della cooperazione tra Stato e privati. Sempre Vanoni era convinto che l'evasione fosse, *illo tempore*, diventata una legittima difesa del contribuente contro un esercizio del potere impositivo opprimente e lesivo delle libertà individuali, tradendo il possibile sviluppo di una coscienza "fiscale" del cittadino, il quale non riconosceva più il pagamento delle imposte come un dovere sociale e morale ma come un obbligo asfissiante da eludere. Solo attraverso l'equità e la definizione di regole note e chiare a tutti si può davvero sperare che il cittadino attribuisca "un'utilità marginale superiore" alla funzione assoluta dal pagamento dei tributi. Un legame più trasparente tra tributo e spesa pubblica è un presupposto essenziale per un miglioramento, a livello cooperativo e non solo, sia per lo Stato che per il contribuente. In un'applicazione della teoria dei giochi all'evasione fiscale¹⁵¹ è stato dimostrato che l'assenza di cooperazione porta a dei risultati insoddisfacenti per entrambe le parti: se il Fisco non controllasse, il contribuente avrebbe la soluzione ottima nell'azione evasiva e viceversa; d'altra parte se il contribuente pagasse correttamente le imposte, il fisco non dovrebbe procedere alle attività di accertamento. L'assenza di cooperazione determina una situazione in cui ogni strategia risulta deludente e poco vantaggiosa economicamente. Nello stesso gioco poi si inserisce l'elemento cooperazione: ed è proprio attraverso dei meccanismi strategici e cooperativi che si può arrivare ad una situazione di equilibrio, cioè quella migliore tra tutte quelle possibili.

¹⁴⁹ Nel diritto tributario con "evasione" si vuole indicare il fenomeno per il quale il contribuente sottrae, parzialmente o totalmente, dei tributi da lui dovuti per concorrere alla spesa pubblica e al contempo si arricchisce a danno dei cittadini non evasori.

¹⁵⁰ Secondo le definizioni internazionali più comuni per economia sommersa dobbiamo intendere tutte le attività economiche che contribuiscono al prodotto nazionale lordo ufficialmente calcolato (osservato) ma che non sono registrate.

¹⁵¹ A. Monticelli, *Economia sommersa ed evasione fiscale, analisi teorica ed evidenze empiriche*.

Inoltre¹⁵² viene dimostrato che un aumento delle sanzioni produce un effetto deterrente anche sui contribuenti più propensi ad evadere e un incremento degli accertamenti del Fisco, mentre i costi dell'accertamento hanno un effetto diverso legato al loro incremento o decremento: nel primo caso i contribuenti tendono a “rischiare” ed evadere di più e le Amministrazioni finanziarie ad accertare di meno, mentre nel secondo caso si realizza la situazione esattamente opposta. I costi dell'accertamento incidono direttamente sulle dimensioni qualitative e quantitative dei controlli e quindi sulla probabilità che si proceda ad un accertamento fiscale. Detto ciò, si può giungere ad una conclusione: un'interazione strategica o pianificata con il contribuente, nonostante si necessiti sempre e comunque di prove empiriche, può almeno in astratto portare a dei risultati socialmente migliori. Si può affermare di più: se il contraddittorio è un momento del procedimento in cui è possibile per lo Stato risparmiare (nel senso di evitare il contenzioso e di incrementare i costi a carico della Pubblica Amministrazione), allora è evidente che è raggiungibile un risultato a beneficio dell'intera collettività. Se la chiarezza delle regole, che manca nella questione concernente il diritto al contraddittorio procedimentale, è un elemento su cui investire per ripristinare la fiducia del contribuente e restituire dignità all'esercizio impositivo, l'intervento del Legislatore o della Corte Costituzionale che regoli definitivamente la questione del contraddittorio è fondamentale e non procrastinabile. Non sembra negabile un elemento di civiltà come quello del contraddittorio, un principio troppo antico per essere selettivo e riconosciuto ad intermittenza: basti pensare che già Eschilo, nelle Eumenidi, faceva pronunciare ad Atena: *Siete due qui in causa: finora, odo mezza verità*¹⁵³.

¹⁵² Sempre nel lavoro citato nella nota sopra.

¹⁵³ Tali parole sono pronunciate dalle dea dopo aver ascoltato solo una delle parti, le Eumenidi, divinità degli inferi, che perseguitavano Oreste, l'altro protagonista dell'opera e la seconda parte da ascoltare.

Ma in un ordinamento di uno Stato di diritto e democratico come il nostro non c'è posto, forse, per la tutela della verità¹⁵⁴. Ai posteri l'ardua sentenza.

¹⁵⁴ Il Post, *non si legifera sulla verità*.

Bibliografia

Ugo Arrigo, *Il dovere delle tasse*

Il Tempo, *Italiani più vessati d'Europa Pressione fiscale da record*

Paying Taxes 2016: the 10th Edition – Pwc –Pag.86

Relazione Marcheselli, *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario, nella giurisprudenza italiana ed europea.*

F. Amatucci , *Principi e nozioni di diritto tributario*, G. Giappichelli editore – Torino, seconda edizione

G. Napoli, S. Rocchi, *Verifica accertamento riscossioni e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci editore-Bari, prima edizione

Enzo Cannizzaro , *Anche l'antiterrorismo deve rispettare i diritti*, Sole 24 ore

La Costituzione esplicata, Edizioni Giuridiche Simone, 2009, edizione

R. C. Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni CEDAM*; II edizione

Adriano di Pietro e Thomas Tassani, *I principi europei del diritto tributario*

F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, dodicesima edizione

R. Bin, G. Pitruzzella, *Diritto costituzionale*, G. Giappichelli editore – Torino, XII edizione

G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*

Nicola Durante, Il Sole 24 ore, *Lo statuto del contribuente punta sulla centralità del contraddittorio*

F. Caringella, *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*,

L. Perrone, *Riflessioni sul procedimento tributario*

S. Capolupo, *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*

R. Alessi- G. Stamatì, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, Torino

L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento tributario*, Cedam, Padova, 1990,

P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2001

A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, Utet, 2003

A. Cremonese, *Abolire lo Statuto? No, va rafforzato*, Il Sole 24 ore

A. Fantozzi, *È già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*

P. Batalocco, A. Colasanti, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: stato attuale e criticità.*

F. Natoli, G. Ingrao, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*

G. Sepio, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*

E. De Mita, *Il Sole 24 ore, Contributo unificato, sul raddoppio per la Pa parola alla Consulta*

Rivista S.S.E.F., *Ezio Vanoni e il dilemma del prigioniero*

A. Monticelli, *Economia sommersa ed evasione fiscale, analisi teorica ed evidenze empiriche.*

EURLex, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea Convenzione europea dei diritti dell'uomo, European Court of Human Rights*

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07

Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. XII, (Pres. Tulkens), 31 marzo 2009, Faccio c. Italia (ricorso n. 33/04).

Corte EDU, sez. II, 22 luglio 2003, ricorsi riuniti n. 49217/99 e n. 49218/99, *SA Cabinet Diot et Gras Savoye c. France*

Corte EDU, 8 giugno 1976, ricorsi nn. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel and others v. The Netherlands*

Corte EDU, sez. I, 20 settembre 2011, ricorso n. 14902/04, *Oao Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*

Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 32993/02, *Hannu Lehtinen v. Finland*

Corte EDU, sez. IV, 22 luglio 2008, ricorso n. 40199/02, *Kallio v. Finland*

Corte EDU, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et Autres c. France*

Corte EDU, sez. V, 6 dicembre 2007, ricorso n. 75520/01, *Kozinets v. Ukraine*

Corte Costituzionale, sentenza n.132/2015

Corte di Cassazione, sentenza n.1236, 23 gennaio 2006

Cassazione Civile, Sez. Unite, sentenza n. 19668, 18 settembre 2014

Corte costituzionale, sentenza n.173/2008

Cassazione, sentenza n. 26638, 18 dicembre 2009

Cassazione, Sez. V, sentenza n. 7227 del 10 aprile 2015

Cass., Sez. Trib., n.1344 del 25 gennaio 2010

Corte di Cassazione – Sentenza 13 gennaio 2017, n. 724

Cassazione Civile, Sez. Unite, sentenza n.18184 del 29 luglio 2013

Cass. Sez. Unite, 18 settembre 2014, n.19667

Corte Costituzionale, sentenza n. 149/1969

Corte di Cassazione; Ordinanza 16 maggio 2017, n.12220;

Corte di Cassazione, Ordinanza 10 maggio 2017, n.11471

Sitografia

<https://www.leoniblog.it/2012/05/21/il-dovere-delle-tasse/>

<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016-chapter-3.pdf>

<http://www.prontoprofessionista.it/articoli/3968/il-contraddittorio-nel-diritto-tributario/>

<http://www.iltempo.it/economia/2016/06/21/news/italiani-piu-vessati-in-europa-pressione-fiscale-da-record-1013294/>

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=IT>

http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ITA.pdf

<http://www.ilsole24ore.com/art/SoleOnLine4/dossier/Tecnologia%20e%20Business/2008/sicurezza/sicurezza-globale/antiterrorismo-diritti.shtml?uuid=779d934e-acfa-11dd-b5f0-553f252854bf&DocRulesView=Libero>

<http://www.europeanrights.eu/>

<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

<https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf>

<http://www.quotidianofisco.ilsole24ore.com/art/accertamento-e-contenzioso/2017-04-03/statuto-contribuente-17-anni-serve-verifica-sull-attuazione-124635.php?uuid=AER9rQy>

<http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/la-tutela-del-legittimo-affidamento-va-oltre-lo-statuto-del-contribuente>

<http://www.altalex.com/documents/news/2016/10/12/contraddittorio-preventivo-con-il-contribuente-legittima-speranza-o-utopia>

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2013-11-27/abolire-statuto-no-va-rafforzato-064900.shtml?uuid=ABved3f>

<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib::DPR:1972;633>

<http://www.ipsoa.it/normativa/d-p-r/29-09-1973-n-600>

http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/dipartimento_pol_fisc/circ_1_1998.pdf

<http://www.rivistadirittotributario.it/2016/05/24/gia-tramontata-la-breve-stagione-del-garantismo-tema-contraddittorio-procedimentale-non-resta-sperare-nella-corte-costituzionale/>

<https://core.ac.uk/download/pdf/54549491.pdf>

<http://www.fiscooggi.it/dati-e-statistiche/articolo/esiti-del-contenzioso-tributario-lettura-dei-dati-relativi-al-2015>

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-05-29/contributo-unificato-raddoppio-la-pa-parola-consulta--085447.shtml?uuid=AEwNPKUB>

<http://www.dirittobancario.it/giurisprudenza/processo-tributario/contraddittorio-preventivo-non-un-vuoto-formalismo-ma-garanzia-effettiva-il-contribuente>

<http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/siteff2e.html?page=20031231172100563&edition=2010-02-01>

http://adapt.it/adapt-indice-a-z/wp-content/uploads/2015/10/WP_economiasommersa.pdf

RINGRAZIAMENTI

La tesi è l'atto finale di un percorso accademico e umano bello, faticoso e stimolante.

I miei ringraziamenti vanno principalmente ai miei genitori, non solo perché mi hanno permesso di raggiungere questo traguardo ma soprattutto perché mi hanno trasmesso dei valori che sono come gambe sane e infaticabili con cui camminare nei percorsi dell'esistenza, tra le strade che portano ai successi: e sono sicuro anche nelle difficoltà, anche quando si può cadere con queste gambe, perché ho due cuori che mi sostengono: i miei fratelli, la mia vita e la mia luce.

Un sostegno forte sono stati i miei amici più cari: la loro amicizia è preziosa.

Un ringraziamento particolare va ad Adolfo e Manu, fratelli di cuore sempre presenti nel mio viaggio esistenziale infantile, adolescenziale ed adulto.

A Donato: un "hermano" come dice lui, a cui va il mio bene più profondo e l'augurio che possa realizzare i suoi sogni, perché li merita.

A tutti quelli che ho incontrato nei tre anni universitari a Napoli e in questi due anni a Roma: ogni intersezione tra la nostra vita e quella degli altri è un dono: è qui che colgo l'occasione di ringraziare i miei coinquilini e il professore Napoli, paziente e disponibile, il quale mi ha dato l'opportunità di approfondire un tema importante e affascinante.

A tutti i miei amici spagnoli, in particolare Pablo e Javi, e alla Spagna, che nella geografia del mio cuore non sarà mai un paese come gli altri.

A Dio, perché tutto è suo e questi anni sono un regalo che nel corso del tempo profumerà come qualcosa di straordinariamente bello nel labirinto dei ricordi.