



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FOGGIA

Facoltà di Economia

Dipartimento di Scienze Economico-Aziendali, Giuridiche, Merceologiche e
Geografiche

Dottorato di Ricerca in

Diritto Tributario

**POTERI AUTORITATIVI,
POSIZIONI SOGGETTIVE E MEZZI DI TUTELA
NELLE INDAGINI FISCALI**

Relatore:

Chiar.mo Prof.

Pietro BORIA

Dottorando:

Walter SPINAPOLICE

ANNO ACCADEMICO 2010-2011

*Un sentito ringraziamento al Ch.mo Prof. Pietro Boria,
per avermi alimentato lo spirito critico e la passione per la ricerca.
Un attestato di grande riconoscenza al Ch.mo Prof. Mario Cardillo,
per avermi offerto cura e costante ausilio nell'esperienza accademica.*

*La dedica va alla mia amata madre, cui tutto devo,
alla mia adorabile moglie, mio conforto e sostegno,
alla mia preziosa figlia, mia stessa vita.*

**“POTERI AUTORITATIVI,
POSIZIONI SOGGETTIVE E MEZZI DI TUTELA
NELLE INDAGINI FISCALI”**

INTRODUZIONE.....5

CAP. I - “I CARATTERI DEI POTERI AUTORITATIVI”

1. Potere amministrativo e principio di legalità.....7

2. Caratteri e contenuto del potere amministrativo.....14

2.1 Unilateralità e azione amministrativa vincolata.....17

2.2 L'imparzialità e la doverosità dell'azione amministrativa.....19

3. L'efficacia dell'atto amministrativo.....24

3.1 L'esecutorietà e l'esecutività.....25

4. Profili di diritto comparato sulla nozione di discrezionalità.....28

5. Il provvedimento amministrativo come espressione autoritativa della
funzione pubblica.....31

6. Autoritatività, tra atti discrezionali ed atti vincolati.....33

7. Effetti dell'imperatività del provvedimento sulle posizioni soggettive.....35

8. Sovranità tributaria ed interesse fiscale.....36

CAP. II - “POTERE TRIBUTARIO E INDAGINI ISTRUTTORIE”

1. La “procedimentalizzazione” nell'attuazione del prelievo.....40

2. Il fondamento dei poteri d'indagine.....45

2.1 Poteri istruttori e capacità contributiva.....48

3. Potere tributario e prova.....51

4. L'ammissibilità dei c.d. poteri impliciti nell'acquisizione probatoria.....54

5. Profili di discrezionalità e di vincolatività nell'esercizio dei poteri
istruttori.....57

CAP. III - "ATTIVITA' DI CONTROLLO E SITUAZIONI GIURIDICHE SOGGETTIVE"

1. Sulla nozione di potere tributario e sulle situazioni giuridiche soggettive.....	62
2. Tra diritto soggettivo ed interesse legittimo: il rilievo della distinzione...	69
3. Poteri istruttori e posizioni soggettive.....	76
4. Indagini fiscali e libertà inviolabili.....	80
5. Limiti alla restrizione dei diritti di libertà.....	83

CAP. IV - "LA GIUSTIZIABILITA' DELLE POSIZIONI LESE. TECNICHE DI TUTELA E PROSPETTIVE DI RIFORMA"

1. Questioni di giurisdizione, oggetto del giudizio ed azioni esperibili.....	93
2. Il depotenziamento dei vizi formali e procedurali non invalidanti....	99
3. La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria.....	110
4. Le tutele del contribuente nel sistema giurisdizionale europeo.....	114
4.1 Gli atti viziati per violazione del diritto europeo.....	117
4.2 Il principio di effettività della tutela giurisdizionale.....	119
BIBLIOGRAFIA.....	126

INTRODUZIONE

La presente ricerca si propone di offrire un modesto contributo all'analisi e, per certi aspetti, alla revisione delle teorie in tema di potere tributario di controllo e corrispondenti posizioni sostanziali vantate dal contribuente, con una particolare attenzione ai mezzi di tutela consentiti dall'ordinamento a garanzia delle suddette posizioni.

Nel lavoro si dà atto dell'ormai assunta configurazione dell'accertamento tributario, comprensivo del controllo sulle posizioni fiscali, nello schema del procedimento amministrativo, pur con le peculiarità del caso.

Ciò induce a qualificare gli atti impositivi come provvedimenti amministrativi, ma altresì a riconoscere negli atti della fase istruttoria una natura di atti endoprocedimentali per i quali deve essere egualmente garantita la difesa in giudizio in presenza di una lesione diretta, concreta ed attuale, tanto più necessaria nelle ipotesi in cui l'illegittimità o il danno ad essi riferito non si riverbera sull'atto impositivo a valle.

Passando da una disamina delle opzioni dottrinarie in merito alle situazioni giuridiche soggettive vantate dai contribuenti, si giunge a riconoscere la natura di interesse legittimo a gran parte dei momenti in cui si sviluppa l'attuazione del prelievo.

In particolare, pare da confutare il timore da sempre avvertito nella minor tutela accordata dall'ordinamento all'interesse legittimo, che ha sino ad oggi giustificato il ricorso al diritto soggettivo per identificare la posizione giuridica del contribuente di fronte all'azione del Fisco, con la motivazione di una protezione al diritto economico dell'integrità patrimoniale.

Per il vero, non pare che la dogmatica sottesa a tale scelta sia condivisibile, considerati gli sviluppi della scienza amministrativa, che individua l'interesse legittimo ogni qual volta il privato si trovi a dialogare col potere pubblico.

Inoltre, proprio a fronte dei poteri istruttori d'indagine, poteri tipicamente autoritativi e con evidenti connotati di discrezionalità, non può che residuare un interesse legittimo del contribuente, salvo voler negare l'affievolimento innanzi all'azione pubblica di quei particolari diritti quali le libertà fondamentali garantite dalla Carta costituzionale.

Del resto, a partire dalla fondamentale Sezione Unite n. 500/99, per passare alle novelle alla legge generale sul procedimento amministrativo ed arrivare al codice del processo amministrativo, si dimostra agevolmente la pari dignità assunta dall'interesse legittimo rispetto al diritto soggettivo.

Il problema precipuo del diritto tributario è che, essendo ad esso immanente l'influenza di diverse branche dell'ordinamento, dal diritto civile, per l'elaborazione del concetto di obbligazione tributaria, al diritto amministrativo, per il riferimento al procedimento amministrativo, al diritto processuale civile, cui fa espresso rinvio la disciplina del processo tributario. Quanto, poi, alla procedura amministrativa, l'assonanza di costrutti e nozioni si rende evidente per la struttura processuale impugnatoria e, nelle attività vincolate, ove i vizi procedimentali degradano, l'esame giudiziale del merito della pretesa, inteso nel processo amministrativo come giudizio sulla <spettanza del bene della vita>.

In definitiva, si ritiene poco plausibile, in ragione della previsione di una giurisdizione esclusiva per materia, che possano residuare spazi di tutela innanzi ad altri giudici, in particolare quello amministrativo per l'impugnativa degli atti istruttori e quello ordinario per le azioni inibitorie, cautelari e per il risarcimento dei danni.

Si conclude, quindi, sulla linea tracciata dalla gran parte della dottrina, per una ormai improcrastinabile esigenza di riforma della giurisdizione tributaria, quanto a poteri cognitivi ed azioni esperibili, in modo da garantire un'effettiva e piena tutela degli interessi e diritti del contribuente.

“I CARATTERI DEI POTERI AUTORITATIVI”

1. Potere amministrativo e principio di legalità

La comprensione del potere amministrativo¹ e l'analisi dei suoi tratti caratterizzanti richiede un rinvio alla fonte che lo attribuisce e lo legittima².

Il principio di legalità consente di delineare i confini dell'esercizio legittimo del potere amministrativo³, e quindi l'esatto contenuto della potestà pubblica: la legge è al contempo fonte attributiva del potere e limite allo stesso.

In disparte la questione se il principio di legalità sia inteso solo come regola di “distribuzione” del potere o contenga piuttosto anche una prescrizione relativa alle modalità di esercizio del medesimo, è sempre nell'ambito di esso e dei suoi corollari che si devono individuare i caratteri propri del potere pubblico.

¹ Nel quale si può senz'altro sussumere il potere tributario (v. *infra*).

² Per un inquadramento generale si veda NICOLINI, *Il principio di legalità nelle democrazie italiane: legislazione e dottrina politico-giuridica dell'età comunale*, Milano, 1946; SATTA, *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico*, Padova, 1969; ZANARDI, *Becaria e Rousseau, ovvero principio di legalità e totalitarismo alle origini dello stato contemporaneo*, Milano, 1973; MARZUOLI, *Principio di legalità e attività di diritto privato della pubblica amministrazione*, Milano, 1982; COGNETTI, *Principio di legalità e norma indeterminata*, Perugia, 1988; CAVALLO PERIN, *Potere di ordinanza e principio di legalità: le ordinanze amministrative di necessità e urgenza*, Milano, 1990; MANGANARO, *Principio di legalità e semplificazione dell'attività amministrativa*, Napoli, 2000; BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001; SORRENTINO, *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2001; PENSABENE LIONTI, *L'amministrazione di risultati nella giurisprudenza amministrativa: estratto (dagli) atti del Convegno di Palermo, 27-28 febbraio 2003: “Principio di legalità e amministrazione di risultati”*, Torino, 2003; IMMORDINO, POLICE (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultati: atti del convegno, Palermo 27-28 febbraio 2003*, Torino, 2004.

³ Cfr. GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 261, così definisce il principio di legalità: <l'atto autoritativo di un pubblico potere deve avere come supporto una norma, la quale ne regoli il possibile contenuto e gli effetti giuridici>.

Al principio di legalità vanno infatti ricondotti quelli di tipicità e nominatività dei provvedimenti amministrativi⁴, che indicano la predeterminazione normativa sia delle tipologie provvedimento che dei loro possibili contenuti, individuati a seconda dei casi in modo più o meno duttile⁵.

I provvedimenti amministrativi sono tipologicamente previsti dalla legge, in modo che ciascuno abbia una determinata funzione, che si sostanzia nella realizzazione dello specifico interesse pubblico alla cui tutela il provvedimento è preposto.

La tipicità è posta anche a garanzia dei destinatari dell'atto, poiché i caratteri propri del provvedimento amministrativo, quali l'imperatività e l'esecutorietà, implicano spesso effetti sfavorevoli sulle situazioni soggettive di costoro.

⁴ Con riguardo all'ammissibilità di poteri impliciti, in particolare nelle indagini tributarie, si rinvia al Cap. II, par. 4. Si veda: CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2006; GIANNINI, op. cit. Mentre nei rapporti tra privati la legge segna i limiti entro i quali è data possibilità di agire, qualora l'Amministrazione operi come autorità, la legge regola e vincola, ogni elemento dell'azione. Secondo GIANNINI, (voce) *Atto amministrativo*, *Enc. Dir.*, Milano, 1959: <il principio di tipicità, impedendo alla amministrazione la più importante risorsa del privato, e cioè il negozio misto e innominato, contiene ciascun provvedimento entro misure ridotte>. E quindi l'autorità, nel volere l'oggetto del provvedimento e nel regolarne il contenuto, non può prescindere dalle indicazioni che riceve dalla norma. Si veda anche A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, 616 ss.: <La regola della tipicità dei provvedimenti amministrativi è sempre stata un principio generale del diritto italiano; ma ora essa si aggancia ai principi espressamente enunciati nella Costituzione. Per i provvedimenti destinati ad incidere sfavorevolmente nella sfera giuridica dei destinatari il principio di legalità esige infatti che questi ultimi siano garantiti dall'esistenza di un certo limite formale oltre che dall'esistenza di limiti sostanziali imposti all'azione dell'Amministrazione. Per i rimanenti provvedimenti e, tra gli altri, per quelli destinati a disporre in modo favorevole ai destinatari, la regola della tipicità discende invece dalle esigenze di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa. Quanto si è detto importa anche la nominatività dei provvedimenti amministrativi: a ciascun interesse pubblico particolare da realizzare corrisponde un tipo di atto perfettamente definito dalla legge. L'azione amministrativa autoritativa si estrinseca attraverso schemi tipici tassativi, scientificamente determinabili (e classificabili) in base all'ordinamento, i quali sono i vari tipi - le varie figure - di provvedimenti>.

⁵ Sulla facoltà dell'Amministrazione di interferire nella sfera dei diritti dei privati, nonché sui limiti all'esercizio delle sue potestà, si veda A.M. SANDULLI, *In tema di forme degli atti amministrativi e di competenza a giudicare degli atti posti in essere in forma diversa da quella prescritta*, in *Giur. It.*, 1952, I, 593, ora in *Scritti giuridici*, III, Napoli, 1990, 183 ss.

Per tassatività e nominatività dei provvedimenti amministrativi⁶ si intende che questi, in quanto espressione di un potere, devono necessariamente fondare la propria legittimazione in una fonte esterna, e precipuamente una fonte di rango legislativo, non essendo configurabile un potere legittimo autodeterminato.

L'azione amministrativa si caratterizza per la sua forza di imporsi sulle singole sfere dei consociati, per l'attitudine ad incidere sulle situazioni soggettive private; quindi il potere dall'amministrazione, comprensivo della capacità di portare coattivamente ad esecuzione detti provvedimenti da sé⁷, deve incontrare determinati limiti oltre a quelli imposti dal vincolo di scopo.

Il principio di legalità crea perciò una sorta di obbligo di verifica di conformità dell'esercizio del potere ed in definitiva dell'atto, alla norma⁸.

Inoltre il principio di legalità esprime l'esigenza che qualsivoglia potere pubblico, e dunque non solo quello amministrativo⁹, sia assoggettato alla legge, agli atti normativi secondari ed ai principi generali non scritti¹⁰.

⁶ Cfr. A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 616, secondo cui: <l'azione amministrativa autoritativa si estrinseca cioè attraverso schemi tipici tassativi, scientificamente determinabili (e classificabili) in base all'ordinamento... Ognuno di essi è individuato da un particolare contenuto, il quale non è e non può essere altro voluto se non in relazione a certi particolari oggetti, se non nelle circostanze previste dall'ordinamento, se non in funzione dell'interesse o degli interessi pubblici specifici ai quali l'ordinamento lo vuole preordinato>, il che vale a differenziare nettamente i provvedimenti amministrativi dagli atti negoziali di diritto civile, i quali non sono in alcun modo vincolati nei fini da perseguire, salvo il limite della meritevolezza.

⁷ Cosiddetto potere di autotutela.

⁸ Cfr. CRISAFULLI, *Principio di legalità e "giusto procedimento"*, in *Giur. Cost.*, 1962, 130.

⁹ In presenza di un modello amministrativo articolato, le funzioni amministrative possono ad esempio essere affidate a soggetti terzi, come il Concessionario della riscossione.

¹⁰ Vedi CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 42. A tal proposito occorre sicuramente menzionare i principi di diritto comunitario (quale quello dell'affidamento, che rileva soprattutto nel riesercizio del potere, implicando una forte considerazione della posizione del cittadino e, correlativamente, una significativa limitazione dei poteri della P.A.), espressamente recepiti nella nuova formulazione dell'art. 1, l. 241/1990. Attualmente si parla di una vera e propria "comunitarizzazione" del diritto amministrativo interno. A ciò si aggiunga l'influenza indiretta, ossia la numerosa casistica in cui il legislatore o la giurisprudenza aderiscono a schemi concettuali ovvero a soluzioni proprie del diritto comunitario. Si veda su tale punto: CASSESE, *La Signoria comunitaria sul diritto amministrativo*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2002, 295. In merito al predetto principio di affidamento, si rileva la differente connotazione da esso assunta nel diritto

L'importanza di questa specificazione è tanto maggiore quanto più articolato è il modello amministrativo che si assume come riferimento (per tutti, si veda l'esercizio di funzioni amministrative da parte di soggetti terzi), quale era il concessionario del servizio di riscossione dei tributi.

Giova osservare come recentemente l'azione amministrativa abbia assunto una forte caratterizzazione in senso discrezionale, per cui occorre prendere atto anche del mutato rapporto tra provvedimento amministrativo e legge, laddove il compito del primo era in origine esclusivamente quello di ricondurre il caso concreto alla fattispecie normativa astratta, ai tempi correnti il potere amministrativo sembra piuttosto il luogo di definizione dell'interesse pubblico sotteso al provvedimento, l'esercizio di un potere ampiamente discrezionale¹¹.

Certo è che, almeno in prima battuta, il limite negativo imposto dal principio di legalità costituisce una garanzia contro il possibile abuso di potere.

A questo scopo, per lo più deterrente e di carattere primario, se ne aggiungono altri, parimenti rilevanti.

Tramite la legittimazione democratica si impone un parziale sacrificio dell'interesse di ciascuno in vista della realizzazione del maggior interesse della collettività.

Così ad esempio la proprietà privata, piena ed esclusiva, può subire limitazioni e vincoli per ragioni di interesse pubblico oppure è possibile decadere da una concessione già assentita per modifica sopravvenuta della normativa, che risulti incompatibile con il titolo assentito, o,

amministrativo (cfr. ad es. art. 21-*quinquies*, co. 1-*bis*, della Legge 241/90) e nel diritto tributario (vedi art. 10 Legge 212/00).

¹¹ Si veda GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 2000, 265 ss. L'A., nel ricostruire il dibattito in ordine all'attività discrezionale, ricorda che la discrezionalità amministrativa è l'ambito libero delle potestà amministrative in quanto funzionalizzate, cioè volte alla cura di un interesse pubblico, che costituisce l'interesse primario, onde la cura di esso è canone di comportamento dell'autorità attribuita alla potestà. Secondo l'A., in quanto ponderazione complessa, la discrezionalità amministrativa è al contempo giudizio di volontà e scelta.

ancora, può derogarsi al principio del legittimo affidamento con conseguente esposizione del privato, destinatario di un provvedimento favorevole, ad atti di autotutela amministrativa e dunque all'annullamento o alla revoca di un provvedimento costitutivo di un diritto soggettivo¹². Nella materia tributaria le istanze di solidarietà sociale sottese alla previsione dell'art. 53 Cost. legittimano il prelievo del tributo, che è rapportato alla capacità individuale di concorrere alle spese collettive, prescindendo dalla fruizione individuale e dal beneficio che il singolo soggetto passivo possa trarre per sé dai beni e servizi pubblici, resi dall'ente erogatore in modo indifferenziato.

L'unico limite all'esercizio del potere è la corrispondenza con il fine pubblico (ovvero con l'interesse pubblico specifico) previsto dalla legge e sotteso all'intera azione amministrativa¹³.

Tuttavia i parametri di congruità ai quali l'attività amministrativa deve fare riferimento sono più ampi della legge intesa in senso formale, tanto che si parla di legittimità oltre che di legalità, per indicare la conformità del provvedimento e dell'azione amministrativa a criteri ulteriori e diversi dalla legge, quali le norme di rango secondario e le regole non scritte¹⁴.

A questo punto risulta evidente come il principio di legalità costituisca il parametro per valutare la corrispondenza dell'attività amministrativa alle

¹² Nel rapporto d'imposta è l'ipotesi dei provvedimenti favorevoli quali il riconoscimento di un rimborso e la concessione di un'agevolazione tributaria, poi revocati. Tuttavia, nella nostra branca ordinamentale, la natura in gran parte vincolata dell'attività impone il ritiro dell'atto favorevole od il suo annullamento soltanto per difetto originario dei presupposti legalmente stabiliti, senza che assuma rilievo alcuno la ponderazione tra interessi confliggenti.

¹³ Sulla tipicità del potere amministrativo, proprio in relazione all'interesse pubblico di volta in volta affidato alle cure della P.A., cfr. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2006, 166. La deroga al regime comune, giustificato dalla presenza di interessi superindividuali, richiede che il potere si esprima in provvedimenti tipici, indicati dalla legge. Si veda anche CAPUTI JAMBRENGHI, *Studi sull'autoritarità nella funzione amministrativa*, Milano, 2005. L'Autrice definisce gli atti amministrativi strumenti dell'azione dei pubblici poteri, sia in virtù del rilievo funzionale che la legge assegna ai provvedimenti, che in ragione della preminenza dell'interesse pubblico sugli interessi privati.

¹⁴ Vedasi CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 45.

prescrizioni normative; perciò, laddove la legge retrocede nell'individuazione dei contenuti di detta attività, e quindi dei limiti al potere pubblico attribuito, si attenua inevitabilmente anche il vincolo prescrittivo¹⁵.

Mentre il principio di legalità inteso nella sua accezione di conformità formale richiede soltanto uno specifico fondamento legislativo dell'azione amministrativa, con il riferimento alla conformità sostanziale si intende la necessità che la P.A. agisca non solo entro i limiti fissati dalla legge, ma in conformità con la disciplina sostanziale da essa posta¹⁶.

E' ovvio che anche nell'ambito della legalità sostanziale, nonostante il legislatore indirizzi la P.A. con criteri puntuali e non generici, permane la discrezionalità nella scelta dell'*an* e del *quomodo* attinenti all'esercizio della funzione amministrativa.

All'attualità, si è acutamente osservato, il principio di legalità, nella sua accezione di legalità sostanziale, appare oramai inadeguato rispetto al

¹⁵ Quindi la P.A. vanta maggiori margini di autonomia decisionale, una più ampia discrezionalità.

¹⁶ Secondo MAZZAROLLI, PERICU, ROMANO, ROVERSI MONACO, SCOCA, *Diritto amministrativo*, I, Bologna, 2005, 68, il principio di legalità può assumere estensione e intensità variabili: nei confronti di una attività amministrativa esso può avere una valenza bilaterale-formale (ogni manifestazione di tale attività deve essere autorizzata dalla legge ma senza tuttavia la necessità di una disciplina dettagliata); bilaterale-sostanziale (e cioè la legge deve dettare una regolamentazione esaustiva dell'attività); trilaterale-formale (è necessaria una previsione legislativa solo per la parte di attività incidente su situazioni tutelate del cittadino); trilaterale-sostanziale (l'autorizzazione a incidere su situazioni private disciplina interamente il potere conferito). La funzione amministrativa è soggetta al principio di legalità inteso in senso formale, a differenza dell'esercizio del potere, *id est* l'attività amministrativa, che soggiace al principio di legalità sostanziale. Vedasi: MODUGNO, (voce) *Funzione amministrativa*, in *Enc. Dir.*, XVIII, Milano, 1958; GIANNINI, (voce) *Attività amministrativa*, *ivi*, III; SCOCA, (voce) *Attività amministrativa*, *ivi*, Aggiornamento, 2002. La funzione indica l'adempimento di un compito. Il significato del termine funzione consiste dunque nell'indicazione di una attività attribuita ad un *munus*, ad un *officium*, ad un ente (pubblico o privato), prefigurata nel contenuto e nello scopo, alla quale accede una potestà. Con "attività amministrativa" si indica invece "una categoria dell'agire di un operatore giuridico, per il solo fatto di avere per contenuto l'amministrare". Si vedano anche BENVENUTI, (voce) *Funzione*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIV, Roma, 1989; ZANOBINI, (voce) *Amministrazione pubblica*, in *Enc. Dir.*, II, Milano, 1958; MIELE, (voce) *Funzione pubblica*, in *Noviss. Dig. It.*, VII, Torino, 1961; CAIA, *Funzione pubblica e servizio pubblico*, in *AA.VV.*, *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005; NAPOLITANO, (voce) *Funzioni amministrative*, in *Diz. Dir. pubbl.*, III, Milano, 2006, 2631; NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966.

nuovo volto dell'azione amministrativa, in particolare nelle modalità di esercizio del potere amministrativo in dialettica partecipata e consensuale.

Si pensi alla teoria del c.d. organo indiretto¹⁷, avversata dal Consiglio di Stato¹⁸ che si orientò in senso opposto al principio secondo cui un'Amministrazione, in assenza di una espressa previsione legislativa e tramite un mero provvedimento concessorio, potesse trasferire a soggetti privati poteri pubblici tipici, idonei ad emanare provvedimenti amministrativi.

Si giunse a tale conclusione proprio sulla base del principio di legalità di cui all'art. 97 Cost., in forza del quale l'unica fonte del potere amministrativo è la legge, che sola può attribuire potestà di carattere autoritativo.

Le stesse coordinate si possono applicare ai rapporti intercorrenti tra concessionario e terzo, per i quali la dottrina amministrativa è pacifica nel qualificare i poteri esercitati nell'ambito di tali rapporti, qualora non siano riferibili ad un atto di carattere autoritativo del concedente, assimilabili a rapporti di natura privata¹⁹.

¹⁷ In forza di tale teoria, con la concessione l'Amministrazione trasferiva in capo al concessionario privato le proprie funzioni e potestà pubblicistiche, cosicché l'attività da questi svolta, in quanto organo indiretto dell'amministrazione concedente, sarebbe stata equiparata all'attività amministrativa in senso obiettivo. Cfr. ALPA e GAROFOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2002, 211 ed ivi il richiamo alle nozioni di atti soggettivante ed oggettivamente amministrativi, chiarite dalle Sezioni Unite di Cassazione, 29 dicembre 1990, n. 12221. Vedasi inoltre MALTONI, *Il conferimento di pubbliche potestà ai privati*, Torino, 2005; DI PACE, *Organizzazione amministrativa, strumenti privatistici*, in *Dizionario di dir. amm.*, CLARICH e FONDERICO (a cura di), 2007, 482.

¹⁸ *Ex multis*, si segnalano: Cons. Stato, sez. VI, 21 aprile 1995, n. 353, in *Foro amm.*, 1995, 984; Cons. Stato, 20 maggio 1995, n. 498, in *Foro amm.*, 1995, 1010; Cons. Stato, sez. V, 20 dicembre 1996, n. 1577, in *Foro amm.*, 1996, 3321; Cons. Stato, sez. VI, 18 settembre 1998, n. 1267, in *Foro amm.*, 1998, 2397; Cons. Stato, 27 ottobre, 1998, n. 1478, in *Foro amm.*, 1998, 2748; Cons. Stato, sez. V, 7 giugno 1999, n. 295, in *Foro amm.*, 1999, 1225; Cons. Stato, 10 aprile 2000, n. 2078, in *Foro amm.*, 2000, 1280.

¹⁹ A favore dell'attribuzione al giudice ordinario delle controversie relative a pretese che trovano il proprio fondamento nel rapporto tra concessionario e terzo, purché l'Amministrazione concedente resti totalmente estranea a tale rapporto, non potendosi perciò ravvisare alcun collegamento tra l'atto autoritativo concessorio e il rapporto medesimo, si vedano: Cass, SS.UU., 21 ottobre 2005, n. 20339; Cass., SS.UU., 25 giugno 2002, n. 9233; Cass, SS.UU., 7 agosto 2001, n. 10890; Cass, SS.UU., 23 luglio 2001, n. 10013; TAR Campania, Napoli, sez. VIII, n. 8946/2007.

Inoltre una proiezione del principio di uguaglianza è costituita dal principio di giustiziabilità, ovvero di azionabilità, desumibile dagli artt. 24 e 113 Cost., il quale assicura la tutela della sfera soggettiva, dei diritti e degli interessi legittimi di chi si trovi a dialogare col potere pubblico.

L'esatta misura del principio di legalità è anche funzionale alla definizione della sfera soggettiva, volendo accogliere una remota teoria del Giannini secondo la quale il principio di legalità può essere ricondotto alla sola attività amministrativa che si connota per l'autoritatività dei suoi atti, i quali incidano cioè su una situazione giuridica del privato con effetto di estinzione o di limitazione; là dove l'attività amministrativa non esprime tale momento dialettico, il principio non avrebbe invece ragione di essere applicato.

Il riferimento alla legalità è operato anche dalla legge 241/1990 che, nell'enunciare i principi generali dell'attività amministrativa, statuisce all'art. 1 la predeterminazione legislativa dei fini, oltre che il rispetto dei criteri di economicità, efficacia, pubblicità e trasparenza; principi cui sono soggetti anche i privati preposti all'esercizio di attività amministrative (art. 1, comma 1-ter).

2. Caratteri e contenuto del potere amministrativo

E' stato autorevolmente sostenuto che il soggetto investito del potere pubblico è titolare di potestà pubblicistiche²⁰, ovvero può avvalersi di prerogative che esorbitano dal diritto comune²¹.

²⁰ Si rinvia a GIANNINI, op. cit., 260 ss, secondo cui: «se al luogo delle "libertà" vanno poste le situazioni giuridiche soggettive, al luogo dell' "autorità" vanno poste, più semplicemente le potestà pubbliche». Sul complesso nodo problematico che involge la nozione di potere pubblico, l'autorevole voce gianniniana ci dice, con estrema semplicità, che «il potere pubblico è titolare di potestà; il provvedimento con cui si esercitano le potestà produce effetti giuridici che, in termini generali, possono dirsi di recessione della situazione giuridica del soggetto passivo. Varia la specie e l'intensità della recessione; si va da fattispecie astratte nelle quali la situazione soggettiva di cui è

Per tale ragione il rapporto tra P.A. e amministrati necessita di istituti giuridici propri cui far riferimento che, seppure ispirati alle categorie generali del diritto, devono adattarsi al carattere di specialità della posizione coinvolta.

Al fine di qualificare i tratti caratterizzanti ed il contenuto del potere pubblico, si suole aver riguardo ai tratti caratterizzanti i provvedimenti amministrativi, come l'imperatività o autoritatività, l'esecutorietà e l'esecutività.

Tali caratteri, vengono trasmessi al provvedimento dallo stesso potere che così si è manifestato.

Principiando dall'unilateralità, essa connota genericamente tutti gli atti riconducibili a rapporti di supremazia²².

Dall'unilateralità è agevole far discendere l'imperatività del provvedimento, poiché un atto che non necessita del consenso del destinatario per trovare attuazione, può autoimporsi e quindi ha carattere imperativo, tanto che parte della dottrina tende ad identificare i due concetti.

Ma l'imperatività si comprende appieno ponendo mente all'efficacia del provvedimento, che è garantita a prescindere dalla sua validità.

titolare il soggetto si estingue (espropriazione, confisca), a quelle nelle quali è trasferita ad altro soggetto (trasferimenti coattivi), o subisce l'amputazione di facoltà più o meno essenziali (imposizione di servitù pubblica, divieti relativi alla circolazione di beni), o è sottoposta ad un regime autoritativo scelto dall'autorità, che si sostituisce alla scelta del soggetto o la elimina totalmente (autorizzazioni ad attività, pianificazioni territoriali o economiche, discipline autoritative di negozi interprivati), o si aggrega l'imposizione di obblighi personali o patrimoniali stabiliti dall'autorità (ordini di polizia, imposizioni tributarie), oppure di obblighi di comportamenti strumentali (ordini di denunciare, di registrare), e così via secondo criteri che possono talora giungere ad alta sofisticazione».

²¹ Fu l'Avvocato Generale Mayars che per primo qualificò, nella causa *Reynes* (21 giugno 1974, C-2/74), il potere pubblico come l'incarnazione della potestà sovrana dello Stato, tale da consentire ai soggetti investiti di poteri pubblici la possibilità di avvalersi di prerogative, privilegi e poteri coercitivi a cui i privati devono sottomettersi.

²² L'unilateralità, come spesso è stata definita, è la facoltà di incidere sulla sfera giuridica privata indipendentemente dal consenso del destinatario del provvedimento.

E' indubbio che tale forza possa sussistere solo in virtù dell'attribuzione, da parte dell'ordinamento, di un potere a un determinato soggetto.

Gli atti amministrativi hanno un proprio vigore, che si concreta nella particolare forza del provvedimento²³ (imperativo), cui si affianca la potestà di imporne l'osservanza (immediata esecutorietà)²⁴.

L'imperatività non annovera tra i suoi corollari il carattere della permanenza né quello dell'immutabilità; giacché i provvedimenti discrezionali si conformano costantemente al mutare degli obiettivi di interesse generale perseguiti dall'azione amministrativa.

Per ciò che attiene all'imperatività va anche considerato che costituisce l'*ubi consistam* di ogni tipo di potere e perciò è requisito necessario ma non sufficiente a circoscrivere l'ambito di esercizio del potere pubblico²⁵.

Assumono perciò rilievo due ulteriori caratteri del provvedimento e, in via mediata, del potere pubblico, ovvero la sua coercibilità, il suo carattere esecutivo, cioè l'attitudine ad essere portato ad esecuzione senza bisogno dell'Autorità giudiziaria.

Dà contenuto al potere amministrativo anche la sua inesauribilità²⁶.

Da quanto argomentato si riempie di contenuto la nozione di potere autoritativo, che esorbita dal diritto comune, come prerogativa e privilegio dell'azione pubblica.

L'autoritatività²⁷ è appunto quella particolare qualità di cui beneficia l'azione amministrativa (perlomeno quella parte di essa avulsa da relazioni

²³ Forza che per GIANNINI giustifica l'intangibilità da parte del giudice ordinario e l'inoppugnabilità del provvedimento amministrativo.

²⁴ GIANNINI, op. cit., 316, che definisce l'imperatività come <la produzione unilaterale di effetti giuridici a realizzabilità immediata e diretta. Il provvedimento costituisce, modifica ed estingue situazioni giuridiche soggettive altrui non solo senza il concorso o la collaborazione del soggetto a cui si dirige, ma anche contro la di lui volontà>.

²⁵ L'efficacia costituisce un *quid pluris* del provvedimento, che deriva dal suo "essere un atto di diritto pubblico". Vedi MATTARELLA, *L'imperatività del provvedimento amministrativo*, Padova, 2000, 211 ss.

²⁶ Fermi restando eventuali termini di decadenza dal potere prescritti dal legislatore per la certezza del diritto e delle relazioni giuridiche. E' il caso dei termini per l'accertamento tributario, in disparte la questione se il decorso del tempo estingua il potere o, come crediamo, ne paralizzi solo l'esercizio. Ciò trova conferma nella facoltà per l'A.F. di rimuovere l'atto impositivo in autotutela, ancorché sia divenuto definitivo, con l'unico limite del giudicato favorevole.

²⁷ GIANNINI, in *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, 417 ss, afferma che <I provvedimenti amministrativi efficaci, non illeciti e validi, acquistano una proprietà che si

paritetiche²⁸ e rapporti negoziali, regolati diritto privato ex art. 1, co. 1-bis, Legge 241/90).

Nell'ambito dei poteri autoritativi si è soliti inquadrare il rapporto tra Amministrazione ed amministrati nel binomio (*rectius* antinomia) autorità-libertà.

2.1 Unilateralità e azione amministrativa vincolata

Per quanto attiene all'unilateralità, ovvero alla capacità di incidere su situazioni soggettive ossia di disporre della sfera giuridica altrui senza il

denomina autorità di provvedimento amministrativo>; <l'imperatività si deve ritenere un carattere proprio di tutti gli atti pubblici (o meglio, di quelli che comportano anche un minimo di potere dispositivo) una particolare forza che essi possiedono, automaticamente>. Il rapporto tra "autorità" e "imperatività" è inizialmente di coincidenza, successivamente di genere a specie, ma alla questione l'Autore non sembra attribuire gran rilievo. Si veda per altro verso il problema dei provvedimenti favorevoli al destinatario (quali concessioni, autorizzazioni etc), che è stato da alcuni risolto con la considerazione per cui, pur essendo tali provvedimenti ampliativi, essi riflettono la limitazione di una preesistente situazione soggettiva del privato. Da tale considerazione Giannini trae la conseguenza che, anche nei provvedimenti concessori l'amministrazione attua il momento autoritativo e ciò in ragione del fatto che anche l'attribuzione ad un privato di un beneficio particolare comporta l'incisione nella libertà degli altri. Ciononostante non può sfuggire l'evidente contrasto con la nozione stretta di imperatività come incidenza sfavorevole sulle situazioni soggettive dei privati. Cfr. anche F. LIGUORI, *Note su diritto privato, atti non autoritativi e nuova denuncia di inizio dell'attività*, in www.giustamm.it, in cui l'Autore individua due nuclei intorno ai quali ruota il concetto di autoritatività: a) la capacità del provvedimento di modificare le situazioni giuridiche private, e dunque innovare il preesistente assetto degli interessi; b) il coinvolgimento dei soggetti destinatari della decisione, il cui consenso non è richiesto affinché si produca l'effetto innovativo. L'incertezza sul contenuto del potere cd autoritativo desta alcune perplessità anche sulla possibilità di incentrare la distinzione tra discipline pubblicistiche e discipline privatistiche sulla dicotomia tra atto autoritativo e atto non autoritativo, da sempre ritenuta incerta. Si vedano sul punto LIGUORI, *L'attività non autoritativa tra diritto privato e diritto pubblico. A proposito del comma 1 bis*, in (a cura di) LIGUORI, *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007; TRAVI, *Autoritatività e tutela giurisdizionale: quali novità?*, in *Foro amm. TAR*, suppl. al n. 6/05, 19; ITALIA, *Commento al comma 1 bis*, in *L'azione amministrativa*, (a cura di) ITALIA, Milano, 2005, 76 ss; MATTARELLA, *Il lessico amministrativo della Consulta e il rilievo costituzionale dell'attività amministrativa*, in *Giorn. dir. amm.*, 2004, 979 ss.

²⁸ E ciò anche quando il diritto amministrativo inizia a perdere, per l'autorevole GIANNINI, la sua connotazione originaria, fortemente autoritativa, per aprirsi a forme dialogate e procedimentali.

consenso del destinatario²⁹, si è variamente argomentato per lo più in riferimento agli atti discrezionali, residuando viceversa alcuni dubbi per ciò che attiene alla tipologia degli atti vincolati.

Mentre si è concordi nel ritenere che gli atti discrezionali sfavorevoli sono espressione dell'incidenza del potere amministrativo sulle sfere giuridiche dei consociati, tale incidenza è stata spesso esclusa per i provvedimenti ampliativi.

Per quanto invece attiene ai provvedimenti vincolati, l'opinione di chi ritiene che essi non siano espressione del potere autoritativo della P.A., si fonda sul fatto che non vi sarebbe spendita di autorità laddove l'Amministrazione non esercita alcun potere di scelta poiché in tal caso la forza del provvedimento è riferibile alla legge e non viceversa imputabile al potere amministrativo³⁰.

Viene così differenziato il potere effettivo di scelta (spettante alla legge nel caso di atti vincolati), centro di imputazione dell'autorità, dal potere di mera riproduzione dell'effetto (binomio potere costitutivo-potere determinante)³¹.

²⁹ Si ricorda il tentativo di costruzione unitaria della "teoria dei diritti pubblici soggettivi", tesa a descrivere il legame tra cittadino e potere pubblico in chiave di diritto soggettivo-obbligo; nonché la concezione dell'interesse legittimo come riflesso dell'interesse pubblico, la cui protezione era pertanto accordata solo in via indiretta e riflessa.

³⁰ In passato la dottrina ha indicato nell'assenza di autoritatività, che caratterizzerebbe l'attività vincolata, il criterio distintivo tra la nozione di atto amministrativo (forma tipica dell'agire vincolato) e quella di provvedimento amministrativo (caratterizzante l'agire discrezionale). Sono state prospettate diverse teorie sulla nozione di atto amministrativo: la teoria formale, secondo la quale sono atti amministrativi tutti gli atti di natura pubblicistica emanati dal potere esecutivo; la teoria formale-sostanziale, che ritiene <amministrativo> l'atto che promana da un'autorità amministrativa nell'esercizio di una potestà amministrativa finalizzata alla cura dell'interesse pubblico (cfr. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo, Principi generali*, Milano, 1947, 188); la teoria negoziale, che ricostruisce l'atto amministrativo secondo il paradigma del negozio giuridico di diritto privato; la teoria funzionale-procedimentale, attualmente prevalente, che distingue l'atto amministrativo, che è manifestazione di scienza o giudizio, strumentale e preparatoria al provvedimento amministrativo finale, da quest'ultimo, espressione tipica del potere, il solo diretto a manifestare all'esterno la volontà della P.A., ad incidere unilateralmente sulla sfera giuridica di terzi e ad essere eseguibile anche contro la volontà del destinatario.

³¹ Si veda A.M. SANDULLI, *In tema di provvedimenti ministeriali su delibera del Consiglio dei ministri*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1949, I, 894 ss, ora in *Scritti giuridici*, III, Napoli, 1990, 93 ss; ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996, 116 ss.

A tal proposito sarebbe peraltro opportuno distinguere tra gli atti a presupposti totalmente vincolanti e quelli in cui sussiste un, seppur minimo, potere discrezionale della P.A., senza peraltro dimenticare che l'imperatività del provvedimento intesa come forza con la quale esso si impone nella sfera giuridica dei privati, dovrebbe prescindere dal contenuto discrezionale o vincolato, rappresentando piuttosto un connotato estrinseco dell'atto.

2.2 L'imparzialità e la doverosità dell'azione amministrativa

Il principio di imparzialità trova il suo referente normativo fondamentale nell'art. 97 Cost.³² che, pur espressamente riferito all'organizzazione dei pubblici uffici, è dai più ritenuto destinato a conformare in generale l'attività amministrativa.

L'attività amministrativa deve pertanto svolgersi secondo imparzialità e in ossequio al principio del buon andamento, oltre che in osservanza delle disposizioni di diritto comunitario, secondo la nuova formulazione dell'art 1, Legge 241/1990.

Tali principi rientrano tra quei limiti all'esercizio del potere pubblico, voluti per garantirne la legittimità.

Mentre il buon andamento equivale in buona sostanza all'efficienza³³, l'imparzialità, originariamente usata per connotare l'equidistanza o

³² Vengono comunemente valorizzati anche gli artt. 51 e 98 Cost.

³³ Il principio di buon andamento della P.A. è stato considerato dal legislatore ordinario in una serie di istituti e discipline, a cominciare dal T.U. sugli impiegati civili dello Stato, 10 gennaio 1957, n. 3, laddove viene imposto agli organi dell'Amministrazione di uniformarsi, nell'espletamento della propria attività, ai parametri di: economicità, in modo da ottimizzare i risultati con i mezzi a disposizione; efficacia, così da orientare dell'azione al perseguimento di risultati conformi agli obiettivi prefissati; efficienza, in guisa da destinare adeguate risorse rispetto alla consistenza degli obiettivi da conseguire. Tali criteri, tradizionalmente ritenuti afferenti al merito amministrativo e quindi inutilizzabili nel sindacato del giudice amministrativo in sede di giurisdizione di legittimità, attengono ora alla legittimità dell'attività amministrativa e quindi la loro inosservanza va censurata alla stregua di una violazione di legge (art. 1 Legge 241/90). Vedi CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2010, 936.

neutralità della P.A. rispetto ai soggetti con cui viene in contatto, individua piuttosto la necessità che essa nell'adottare i propri atti ponderi tutti gli interessi legislativamente tutelati³⁴, dando prevalenza a quello pubblico affidato alle sue cure soltanto ove il sacrificio delle altre posizioni possa considerarsi una scelta coerente e proporzionata³⁵.

Non a caso il maggior numero di manifestazioni del principio di imparzialità si rinviene nel procedimento amministrativo (il contraddittorio³⁶, la completezza dell'attività istruttoria, la motivazione e la pubblicità degli atti, etc.)³⁷ ed in genere negli istituti di partecipazione³⁸.

³⁴ Ovvero l'obbligo di tener presente in una corretta valutazione comparativa tutti gli interessi legislativamente tutelati che sono investiti dall'agire amministrativo e di effettuare le conseguenti scelte in base ai criteri previsti dalla legge nonché ai criteri di ragionevolezza e di parità di trattamento, così MAZZAROLLI, PERICU, ROMANO, ROVERSI MONACO, SCOCA, *Diritto amministrativo*, cit., 528.

³⁵ Il principio di imparzialità si sostanzia in una declinazione, sul versante ordinamentale, del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. Vedasi Cons. stato, sez. V, 1° aprile 2009, n. 2070. Secondo detta giurisprudenza, la violazione di legge per lesione dell'imparzialità conosce una soglia di <tutela anticipata> e può invalidare un atto incidendo *ab externo* sulla fattispecie procedimentale, anche indipendentemente da un rapporto di presupposizione tra provvedimenti. Cfr. sul punto CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 934.

³⁶ Nel procedimento tributario il contraddittorio assume un ruolo meramente secondario ed eventuale, non rinvenendosi nel diritto positivo vigente alcun principio generale che obblighi l'Amministrazione finanziaria di notificare il contribuente del controllo attivato nei suoi riguardi (l'avviso di avvio del procedimento), né tantomeno di offrirgli una possibilità di confronto preventivo all'emanazione dell'avviso di accertamento (in tal senso l'orientamento dominante in Cassazione). Va però rimarcata una recente inversione di tendenza, sia da parte del legislatore, che ha positivizzato espressamente l'obbligo di contraddittorio preventivo nel novellare alcuni metodi di accertamento (come per il <redditometro> e lo <spesometro> nell'accertamento sintetico), sia da parte dell'Agenzia delle entrate (si vedano ad esempio le raccomandazioni agli uffici in tema di utilizzo delle risultanze degli studi di settore e di indagini finanziarie). Rimane la considerazione che in assenza di una norma che espressamente imponga l'obbligo all'Amministrazione, l'attivazione del contraddittorio in fase istruttoria rimane in genere una mera facoltà. Deve però darsi conto della necessaria motivazione con cui l'ufficio dia atto dei motivi per i quali disattende le osservazioni del contribuente contenute in eventuali memorie depositate o verbali redatti durante le indagini fiscali. Vedasi lo Statuto del contribuente, che all'art. 12, co. 7, prevede che non possa essere emanato l'accertamento prima del decorso del termine di 60 gg. dalla notifica, concesso al contribuente per presentare memorie (la giurisprudenza è tra l'altro divisa in merito alla perentorietà del termine ed agli effetti invalidanti della sua inosservanza).

³⁷ Anche il principio di ragionevolezza è connesso a quello di imparzialità, ed impone alla P.A. di seguire un canone di razionalità operativa nello svolgimento della propria azione, al fine di scongiurare decisioni arbitrarie o irrazionali.

³⁸ Si parla al riguardo di principio del giusto procedimento, che però non trova ingresso pieno e diretto nel procedimento tributario.

Tale nozione assume pertanto ad oggi una connotazione per lo più positiva e dinamica volta a descrivere le modalità di esercizio dell'azione amministrativa, ovvero un comportamento attivo finalizzato alla realizzazione di un determinato assetto dei rapporti, che non implica neutralità (propria delle autorità indipendenti), dovendo essa sempre agire per la tutela del pubblico interesse.

L'imparzialità, sotto il profilo dell'attività amministrativa, si lega ai c.d. autolimiti, ovvero quell'insieme di modalità e criteri predeterminati e autoimposti cui le Amministrazioni devono attenersi nell'esercizio del proprio potere discrezionale per consentire una costante verifica di rispondenza tra le scelte operate e i criteri fissati³⁹.

Un'applicazione dei suddetti autolimiti crediamo sia riscontrabile negli indirizzi operativi che le Direzioni centrali e regionali delle Agenzie fiscali dettano agli uffici operativi per la selezione delle posizioni da sottoporre a controllo.

Per quel che qui rileva, deve dirsi che l'obbligo di imparzialità aiuta a connotare il concetto dell'efficacia dell'azione amministrativa, e in particolare quello della idoneità a conseguire gli obiettivi preposti, con evidenti riflessi anche sul buon andamento⁴⁰.

Ma se, come detto innanzi, è lo stesso procedimento che nasce per garantire l'imparzialità della P.A., viene in rilievo la completezza dell'istruttoria, oltre

³⁹ Nel campo dei controlli fiscali, questi autolimiti si rinvergono ad esempio nelle direttive operative emanate agli uffici in materia di prevenzione e contrasto all'evasione, quali indirizzi, linee guida, per la selezione delle posizioni da controllare, per la migliore efficacia dei controlli e la massima efficienza degli organi di controllo.

⁴⁰ Il principio del buon andamento si avvicina al diritto ad una buona amministrazione previsto dalla Carta di Nizza (art. 41), nonostante esso configuri un diritto, ovvero una pretesa azionabile dal cittadino mentre la Costituzione invoca il principio del buon andamento (art. 97) esclusivamente in virtù del legame che esso ha con l'interesse pubblico. Sul punto si vedano CELOTTO (a cura di), *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Torino, 2004. Cfr. GAROFOLI - FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2011, 448.

che l'integrazione del contraddittorio, il rispetto dei criteri prefissati e la motivazione degli atti⁴¹.

Una considerazione di non poco momento è quella per cui l'Amministrazione impronta notoriamente la propria azione al dovere di perseguire l'interesse pubblico⁴².

La valorizzazione del principio di doverosità incide perciò sullo svolgimento della funzione amministrativa e dunque sull'esercizio del potere pubblico⁴³.

Dunque, poiché la realizzazione del fine pubblico come obiettivo primario dell'azione della P.A. plasma il potere, rendendolo limitato e funzionalizzato, occorre domandarsi se deve configurarsi l'attività amministrativa in chiave prioritariamente potestativa o piuttosto doverosa⁴⁴, e quindi qual è il rapporto tra potere e dovere.

⁴¹ Si è osservato che il principio di imparzialità si sostanzia in una declinazione, sul versante ordinamentale, del principio di uguaglianza (ex art. 3 Cost.).

⁴² Tanto che si ritiene che il fondamento dell'autoritatività dell'atto amministrativo deve porsi non tanto nella potestà di sovranità dello Stato quanto nell'asservimento della P.A. agli interessi della collettività, così Cons. Stato, sez. VI, 3 aprile 1990, n. 435, in *Juris data*, Milano.

⁴³ Sul principio di doverosità si vedano CIOFFI, *Dovere di provvedere e pubblica amministrazione*, Milano, 2005; GOGGIAMANI, *La doverosità della pubblica amministrazione*, Torino, 2005, secondo cui la doverosità è causa, oltre che scopo della potestà pubblica. Solo recuperando la posizione del dovere quale *prius* logico del potere, la potestà risulta vincolata, per così dire, da due estremi: <l'amministrazione più che detentricessa di un potere vincolato nel fine è obbligata da un dovere eventualmente potestativo nel mezzo>. Solo con lo Stato di diritto, e dunque con l'avvento dei principi di separazione dei poteri e di legalità, si ha l'effettivo riconoscimento del principio di doverosità, garantito dalla circostanza per cui i fini pubblici vengono definiti da un potere diverso di quello chiamato a realizzare i medesimi. Al vincolo di indisponibilità così creato conseguono limitazioni più o meno ampie nell'esercizio del potere. Si veda anche CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2006, 168. Nella maggior parte dei casi l'esercizio del potere amministrativo appare essere doveroso. Così l'art. 2, l. 241/1990 statuisce che <ove il procedimento consegue obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso>. Il dovere di attivarsi è pertanto imposto dalla legge o consegue (almeno nella maggior parte dei casi) all'istanza del privato (si pensi ai numerosi casi di autorizzazione, concessione, abilitazione ecc.), rimanendo del tutto marginali i casi in cui la P.A., pur non essendo tenuta a iniziare un procedimento, decida di avviarlo (si pensi agli atti di secondo grado).

⁴⁴ Nelle concezioni assolutistiche del potere pubblico il sovrano non rispondeva del proprio operato in ragione di un dovere nei confronti del suddito. Molto distante da una concezione doverosa, il potere sovrano, assoluto e perpetuo, anche quando concepito come *ius*

La potestà è il mezzo per l'adempimento delle funzioni cui un soggetto è preposto; la preminenza del potere sul dovere, con una esasperazione del carattere dell'autoritatività, porterebbe ad una contrazione della sfera della doverosità e quindi influisce sulle forme di manifestazione della potestà pubblica.

E' vero dunque che la doverosità incide necessariamente sulla configurazione della potestà pubblica, nel senso che un soggetto titolare del potere può avere la facoltà o il dovere di esercitarlo e le norme possono vincolarne la direzione o la modalità di esercizio.

Ebbene, giova considerare che l'autoritatività non rende la P.A. un soggetto estraneo a qualsiasi vincolo, tanto meno a quelli di scopo⁴⁵.

La finalizzazione all'interesse collettivo vincola spesso il titolare del potere anche nella scelta relativa alle modalità del suo esercizio, oltre che ad un equo bilanciamento tra l'interesse pubblico perseguito e gli interessi privati⁴⁶.

Ciò risponde all'esigenza di soddisfare l'interesse primario con il minor sacrificio di quelli secondari.

promovendo *salutem publicam*, trovava un proprio limite solo ed esclusivamente nelle leggi divine e naturali.

⁴⁵ Il carattere della supremazia non va tanto riferito all'Amministrazione in sé (non sussistendo più un rapporto di <sudditanza> tra P.A. ed amministratori), quanto piuttosto all'interesse pubblico. Si veda SPASIANO, *L'interesse pubblico e l'attività della p.a. nelle sue diverse forme alla luce della novella della l. 241 del 1990*, in *www.giustamm.it*. E' proprio in ragione del perseguimento dell'interesse pubblico che vengono predisposte le forme di intervento dei pubblici poteri. In vista di tale interesse la P.A. soggiace a vincoli imposti dalla legge nonché a vincoli di ragionevolezza. Vedasi A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998; GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998. Cfr. cap. IV del presente lavoro sulla matrice comunitaria del principio.

⁴⁶ L'assunto ha particolare pregnanza per circoscrivere e sindacare la scelta e l'intensità dei poteri istruttori d'indagine nel caso concreto.

3. L'efficacia dell'atto amministrativo

Le osservazioni sin qui svolte consentono di riconoscere nel provvedimento amministrativo, e con esso nell'atto di accertamento tributario, un provvedimento per così dire "direzionato", funzionalizzato, preordinato al soddisfacimento di interessi pubblici e dotato di una particolare forza, di cui sono espressione i caratteri dell'unilateralità o imperatività, cui si aggiunge la particolare efficacia per cui esso mantiene la propria forza tipica anche nell'ipotesi in cui risulti essere viziato e fino al suo annullamento per una pronuncia giurisdizionale o in autotutela, alla stregua di un provvedimento perfettamente valido (si parla di <equiparazione>)⁴⁷.

Nello stesso regime dell'annullabilità è stato ravvisato un vantaggio della P.A. per il privilegio che esso assegna all'azione amministrativa⁴⁸.

Validità ed efficacia sono due distinti attributi, indipendenti l'uno dall'altro, del provvedimento amministrativo, ed è proprio nell'efficacia, ancor prima che nella validità, che risiede l'autorità tipica del provvedimento amministrativo⁴⁹.

⁴⁷ Si veda SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995, 12. Il modo della equiparazione non è altro che «la conseguenza del regime della invalidità tipico del provvedimento amministrativo: la cd. degradazione si riconnette semplicemente alla efficacia che anche al provvedimento invalido(annullabile) è riconosciuta fino alla pronuncia (amministrativa o giurisdizionale) del suo annullamento». Si veda inoltre GIANNINI, *Forza ed effetti dei provvedimenti*, in *Diritto amministrativo*, Milano, 1993, 275.

⁴⁸ Si veda SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, cit., 8. L'Autore mostra che, costruito il provvedimento come atto di esercizio di un potere unilaterale, di norma caratterizzato dalla discrezionalità, si spiega altresì la disciplina della validità oltre che quella dell'efficacia. Secondo l'Autore nella figura del provvedimento, a differenza del negozio giuridico privati, rileva il profilo funzionale, onde vengono privilegiati i vizi funzionali rispetto a quelli strutturali della fattispecie, per cui si verte di legittimità e non di liceità.

⁴⁹ Lo stesso GIANNINI individua tra gli effetti della disgiunzione fra validità ed efficacia i seguenti: a) rendere effettiva l'imperatività del provvedimento; b) permettere che taluni provvedimenti i quali sarebbero invalidi, giusta una rigorosa applicazione dei principi, possano invece essere salvati in quanto sostanzialmente conformi al pubblico interesse; c) permettere il controllo immediato del provvedimento emesso, sospendendone *medio tempore* l'efficacia.

Per il vero, parte della dottrina amministrativa assegna al carattere dell'esecutività la produzione automatica degli effetti a prescindere dall'invalidità del provvedimento.

L'efficacia del provvedimento, come sua idoneità a produrre effetti, costituisce il principio di ordine generale che può subire deroghe solo ed esclusivamente in determinate circostanze⁵⁰.

3.1 L'esecutorietà e l'esecutività

L'esecutorietà⁵¹ è quella speciale forza giuridica che legittima il compimento di un'attività di concreta attuazione degli effetti del provvedimento.

Essa è l'attitudine del provvedimento ad essere eseguito tramite la possibilità di esercitare concretamente e in via diretta il potere coercitivo nei confronti dei destinatari del provvedimento in modo tale che, a fronte del rifiuto del privato di cooperare per la realizzazione del fine, l'amministrazione può comunque conseguire il risultato pratico voluto⁵².

⁵⁰ Si veda PAOLANTONIO, *Considerazioni su esecutorietà ed esecutività del provvedimento amministrativo nella riforma della legge 241/1990*, *www.giustamm.it*, 2005, 3. Secondo l'A. l'attività di esecuzione dei provvedimenti è ascrivibile all'ambito dell'autotutela intesa nella sua accezione ampia.

⁵¹ Che è un carattere proprio solo dei provvedimenti che pongono obblighi a carico dei destinatari, tali da richiederne un'attività collaborativa; tali, senza dubbio, gli atti impositivi (riguardo alla definizione per pagamento spontaneo) e gli atti esercizio dei poteri istruttori (quanto al *patti* o alle prestazioni personali imposte durante le fasi del controllo, quali ad es. l'esibizione di documentazione, la comparizione in ufficio, la soggezione all'accesso dei verificatori nei locali del contribuente, etc.).

⁵² Cfr. A.M. SANDULLI, *Note sul potere amministrativo di coazione*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1964, 822: <L'Amministrazione può assicurare l'osservanza coi mezzi coattivi che sono messi a sua disposizione per conseguire gli obiettivi posti a base dei doveri di diritto pubblico di cui essa è custode>. L'Autore tuttavia chiarisce che la coercizione amministrativa non si identifica né con l'esecutorietà degli atti amministrativi, né con l'esecuzione forzata amministrativa.

L'esecutorietà si sostanzia nel potere della P.A. di realizzare direttamente e coattivamente le proprie pretese giuridiche fondate su un atto amministrativo⁵³, senza dover adire l'autorità giudiziaria.

Questo carattere dell'atto amministrativo è un retaggio della <presunzione di legittimità>, secondo cui l'atto si presume conforme a diritto, fino alla sua rimozione dal mondo giuridico da parte di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale⁵⁴.

Non a caso nelle prime teorie ricostruttive relative al tema dell'esecutorietà dell'atto amministrativo, l'elemento legittimante venne ravvisato nella supremazia dell'amministrazione, da intendersi strettamente connessa al carattere imperativo dei suoi atti, fino a sintetizzare in esso il regime giuridico dell'atto amministrativo.

L'esecutorietà esprime il potere pubblico in virtù del nesso di causalità funzionale intercorrente tra atto e rapporto amministrativo⁵⁵ ed è strettamente correlata alle nozioni di efficacia ed esecutività, in quanto solo un provvedimento efficace ed esecutivo può essere portato ad esecuzione.

E' utile evidenziare che se per il provvedimento amministrativo in genere è il privato che deve provarne l'illegittimità, nel rapporto tributario d'imposta l'onere della prova del maggior imponibile o della maggior imposta grava sull'A.F., sia in fase procedimentale che processuale, pur con l'ampio limite delle prove presuntive legali.

⁵³ Da intendersi come atto autoritativo, esercizio di funzione pubblica, di potestà pubblicistiche, e non come atto di diritto privato, in cui la P.A. è in rapporto paritetico col privato con conseguente assoggettamento alla disciplina comune.

⁵⁴ Tra le modalità di manifestazione dell'esecutorietà la dottrina amministrativa cita l'esecuzione patrimoniale e la coercizione indiretta (in questa rientra l'irrogazione di sanzioni amministrative). Vedasi ITALIA, LANDI, POTENZA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2002, 231.

⁵⁵ Si veda SANTANIELLO, *Trattato di diritto amministrativo*, Padova, 2005, 21. L'Autore definisce il rapporto amministrativo una conseguenza necessitata di quella *auctoritas* che viene unanimemente riconosciuta nel comando giuridico contenuto nell'atto amministrativo inteso come norma speciale. L'atto assume, secondo l'Autore, la funzione di disciplina del rapporto amministrativo, disciplina autoritativa espressa dall'amministrazione mediante la scelta, variamente discrezionale, del modo in cui curare nel caso concreto il pubblico interesse.

Tuttavia anche quivi, se la prova della fondatezza della pretesa grava sull'ufficio, la prova di vizi di legittimità dell'atto grava sul contribuente.

Non vale a sminuire il carattere dell'esecutorietà neppure la previsione *expressis verbis* delle ipotesi di nullità degli atti amministrativi per difetto dei caratteri strutturali che, secondo alcuni avvicinerrebbe invece l'atto amministrativo alla categoria generale dell'atto giuridico, affievolendone la natura imperativa⁵⁶.

L'esecutività sta invece nella facoltà del provvedimento efficace di produrre immediatamente i suoi effetti.

A tal riguardo l'art. 21-*quater*, comma 1, L. 241/90, dispone che <*provvedimenti amministrativi efficaci sono eseguiti immediatamente, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge o dal provvedimento medesimo*>.

La regola è quindi quella della doverosa esecuzione immediata di ogni provvedimento amministrativo efficace⁵⁷.

In tema di provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati, l'art. 21-*bis* Legge 241/90 dispone che tali provvedimenti, tra cui gli atti impositivi e gli atti istruttori tributari⁵⁸, acquistano efficacia nei confronti del destinatario con la comunicazione allo stesso⁵⁹, come atti recettizi.

Ciò implicherebbe una sorta di condizione sospensiva implicita per l'esplicarsi dell'efficacia piena del provvedimento amministrativo.

⁵⁶ In tal senso cfr. FORTE, *Appunti in tema di nullità ed annullabilità dell'atto amministrativo*, in CLEMENTE DI SAN LUCA (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005.

⁵⁷ La prima deroga è nel secondo comma del medesimo articolo, che prevede la possibilità che l'efficacia ovvero l'esecuzione del provvedimento amministrativo possa essere sospesa, <*per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario*>. Si veda ANASTASI, *L'efficacia del provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati*, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁵⁸ Secondo l'impostazione da noi accolta, per cui non sarebbero meri atti amministrativi privi di rilevanza esterna (non incidendo sulla sfera altrui) e dei caratteri propri dei provvedimenti, quali l'esecutorietà, l'autoritarietà e la tipicità o nominatività (su quest'ultimo aspetto si rinvia al tema dei poteri impliciti).

⁵⁹ Va citata l'impostazione dottrina che riconosce alla notifica dell'atto impositivo valore di elemento costitutivo per l'esistenza stessa dell'atto, respingendo sia la <minore sanzione> di nullità che la semplice collocazione tra gli elementi integrativi dell'efficacia dell'atto (atto recettizio), che ne renderebbe sanabile il difetto.

Infatti, se non si ritiene che la comunicazione sia parte integrante, segmento costitutivo, della fattispecie provvedimento, essa deve necessariamente qualificarsi come momento integrativo dell'efficacia, con conseguente assegnazione al provvedimento, anteriormente alla sua comunicazione, di una efficacia recettizia imperfetta⁶⁰.

4. Profili di diritto comparato sulla nozione di discrezionalità

La manifestazione più immediata del potere amministrativo è la sua espressione in forma discrezionale, che, non a caso, ha portato alcuni a ravvisare proprio in essa il tratto fondante della distinzione tra poteri amministrativi autoritativi e attività non autoritativa della P.A.⁶¹

La riflessione assume importanza per l'oggetto del presente lavoro, se si condivide il nostro pensiero nel senso di una connotazione prettamente discrezionale della fase delle indagini fiscali.

Ciò anche in considerazione del fatto che, mentre l'imperatività caratterizza indistintamente tutti i poteri dello Stato, e dunque anche quelli legislativo e giudiziario, la discrezionalità connota unicamente l'attività amministrativa.

Per lungo tempo la discrezionalità ha significato l'esistenza di uno spazio di insindacabilità all'interno dell'azione amministrativa, con evidenti

⁶⁰ L'efficacia *ex nunc* e non *ex tunc*, come invece prevede la regola generale della retroattività della condizione di cui all'art. 1360 c.c., si spiega, nel primo caso per il fatto che essa è derogata dalla norma specifica sugli atti amministrativi limitativi della sfera privata; nel secondo caso perché essa risulterebbe inapplicabile, trattandosi di *condicio iuris* e non *condicio facti*.

⁶¹ Secondo LAZZARA, *Autorità indipendenti e discrezionalità*, Padova, 2002, ciò che caratterizza il diritto amministrativo non sarebbe il "potere giuridicamente autoritativo", bensì il concetto stesso di discrezionalità. Vedasi A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, cit., 1998.

conseguenze sotto il profilo della tutela giurisdizionale⁶², poiché al giudice veniva precluso un esame nel merito delle scelte operate dalla P.A.

Il sistema giuridico tedesco non ha mai definito la discrezionalità, se non in negativo con riferimento ai suoi vizi⁶³.

Se all'Amministrazione è data la facoltà di scelta, il cittadino non ha il diritto di ottenere il bene cui aspira, ma solo un generico "diritto al corretto esercizio della discrezionalità"⁶⁴.

Nel modello tedesco il fondamento del potere riservato all'amministrazione è rintracciabile nell'art. 20 del *Grundgesetz* tedesco che, affermando il primato della legge, prescrive la legittimazione normativa del potere e degli atti della P.A.⁶⁵

⁶² Cfr. BACHOF, *Burteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff in Verwaltungsrecht*, in JZ, 1955. L'Autore fu il primo a parlare di "autonomo spazio di valutazione" per indicare uno spazio amministrativo decisionale sottratto al sindacato giurisdizionale. A tale ricostruzione è ascrivibile la teoria di Wolff (in WOLFF, BACHOF, STÖBER, *Verwaltungsrecht*, Bd. 1, 11, Aufl., München, 2000; 31) che parla di "prerogativa di valutazione" in riferimento a concetti giuridici indeterminati (tradizionalmente collocati dalla dottrina tedesca nell'ambito della fattispecie normativa, cfr. ULE, *Verwaltungsprozeßrecht*, München, 1987, 9). La giurisprudenza si è invece mostrata incline a riconoscere la piena sindacabilità dei concetti giuridici indeterminati. Va comunque riferito il concetto agli atti con forte valenza politica, quali quelli del Governo in attuazione delle leggi di pianificazione o di programmazione.

⁶³ La dottrina tedesca ha elaborato una tripartizione di tali vizi della discrezionalità, riferendo i primi due all'inosservanza dei limiti di legge e l'ultimo al mancato rispetto del vincolo del fine: il primo attiene alla violazione dei limiti posti dal legislatore per aver omesso, anche parzialmente, l'esercizio del potere discrezionale; nell'altra ipotesi l'amministrazione, violando i limiti esterni del dettato normativo, conferisce al provvedimento un contenuto difforme da quello previsto dalla norma o in violazione del principio di proporzionalità, da ultimo, viene contemplato l'uso scorretto o l'abuso del potere discrezionale.

⁶⁴ Si prende qui a modello l'interesse legittimo pretensivo, che è il paradigma degli interessi qualificati del privato nei confronti dell'azione della P.A., ma che è difficilmente ipotizzabile nel rapporto obbligatorio d'imposta, dove si fa questione di diritti soggettivi e di interessi legittimi oppositivi.

⁶⁵ L'art. 20, co. 3, così recita: <Il potere legislativo è vincolato dall'ordine costituzionale, il potere esecutivo e giudiziario sono vincolati dalla legge e dal diritto>. Dunque sia i tribunali che la P.A. non sono tenuti a rispettare esclusivamente la disciplina positiva, ma anche i principi immanenti all'ordinamento giuridico. La discrezionalità amministrativa sarebbe delimitata dalle c.d. barriere interne, tra cui i principi fondamentali dell'azione amministrativa, ed esterne, che impongono la stretta osservanza del dettato legislativo (si parla a tal proposito di *plichtgemäßes Ermessen*, che evidenzia la doverosità dei pubblici poteri). Il tribunale costituzionale tedesco ha distinto tra la sussunzione di un fatto sotto un concetto giuridico indeterminato, espressione di un processo interpretativo e attuativo della legge (*kognitives Ermessen*) e la discrezionalità vera e propria (*volitives Ermessen*), ritenendo

In Germania nel corso degli anni lo spazio di discrezionalità è aumentato anche in considerazione dei poteri di integrazione normativa della P.A., ossia la facoltà riconosciuta a quest'ultima di emanare prescrizioni amministrative in attuazione di disposizioni normative, non sindacabili da parte del giudice amministrativo.

L'ordinamento tedesco, seppur privo di un apposito rimedio avverso il silenzio opposto dalla P.A.⁶⁶ alla istanza privata volta all'adozione di un provvedimento, prevede una sorta di "azione di adempimento"⁶⁷.

Il sistema austriaco, molto simile a quello tedesco, se ne differenzia parzialmente per una previsione più esplicita del concetto di discrezionalità. A tal proposito, nell'art. 130, c. 2 della Costituzione si legge che "non si ha illegittimità se la legislazione prescinde da una disciplina vincolante del comportamento dell'autorità amministrativa, lasciando all'autorità l'autonoma determinazione di tale comportamento e l'autorità ha fatto uso di tale libera discrezionalità ai sensi della legge"⁶⁸.

Si noti che la norma sembra fungere da argomentazione a sostegno dell'ammissibilità dei poteri impliciti⁶⁹.

Il concetto di discrezionalità in Italia ha le proprie origini nella casistica giurisprudenziale⁷⁰.

che sia pienamente estensibile il sindacato giurisdizionale anche nella seconda ipotesi, in presenza di interessi particolarmente rilevanti. Nell'ordinamento tedesco sussiste anche una forma peculiare di discrezionalità, c.d. "pianificatoria", che si caratterizza per la minore incisività dei vincoli normativi e per il particolare sforzo di creatività richiesto alla P.A.

⁶⁶ Si intende aver riguardo al c.d. silenzio inadempimento. Nel rapporto d'imposta il silenzio ad un'istanza di rimborso, di riconoscimento di agevolazione o di credito e simili, assume la forma del silenzio rigetto (che è un silenzio c.d. <significativo>), che per *factio iuris* è equiparato al provvedimento espresso di rifiuto, come tale impugnabile in Commissione tributaria.

⁶⁷ C.d. *Verpflichtungsklage*. Essa nasce dall'azione di annullamento ed è stata concepita per offrire un rimedio efficace nei confronti dei provvedimenti negativi (illegittimo diniego) o del silenzio dell'Amministrazione (inerzia). Il diritto processuale tedesco presenta la ripartizione tra azioni costitutive, azioni di accertamento, azioni di condanna o di prestazione. L'azione principale nel processo amministrativo, nell'ordinamento tedesco come in quello italiano, è quella di annullamento, in ragione del carattere per lo più impugnatorio del processo.

⁶⁸ Sull'incerta interpretazione della norma citata, vedi KOBZINA, *Rechtsstat, Demokratie und Freiheit*, in *JB*, 1966, p. 588, 589.

⁶⁹ Su cui si veda *infra*, Cap. II, par. 4.

In tutti i sistemi giuridici menzionati dunque, tale concetto è presupposto, in forma più o meno esplicita, dalla legislazione ma non è espressamente spiegato da essa.

La discrezionalità, presupposta dalle disposizioni legislative, è stata ricostruita sul fatto che la P.A., nell'esercizio dei suoi poteri autoritativi, agisce in funzione di un interesse primario, indicato dalla norma attributiva del potere.

E' la P.A. a dover integrare il precetto normativo <lacunoso>, che si limiti ad imporre vincoli esterni all'azione amministrativa nel perseguimento del pubblico interesse.

A differenza del modello italiano in quelli esteri (tedesco e austriaco), la tendenza è piuttosto volta a limitare il potere discrezionale condizionandolo al dato normativo secondo una stretta interpretazione del principio di legalità⁷¹.

5. Il provvedimento amministrativo come espressione autoritativa della funzione pubblica

Occorre ora brevemente dar conto della posizione di quanti escludono la veste autoritativa a quegli atti che si connotano per la natura vincolata o per la veste privatistica.

Si è affermato che l'esercizio del potere vincolato escluda la possibilità di configurare un atto di autorità sul presupposto per cui sarebbe la

⁷⁰ Nell'ordinamento tedesco si distingue la discrezionalità libera, come merito amministrativo, dall'area della legittimità, rappresentata da concetti giuridici indeterminati; nell'ordinamento italiano si classifica secondo il binomio discrezionalità pura e discrezionalità tecnica. Sono evidenti i riflessi di tale costruzione sui vizi denunciabili e sulle forme di sindacato.

⁷¹ Tali ordinamenti sono improntati ad un approccio positivista, estraneo all'ordinamento italiano, che ricorda il modello kelseniano del gradualismo normativo, cui consegue una interpretazione rigida del sistema delle fonti.

stessa legge ad imporsi e non la P.A., relegata a coprire un ruolo meramente esecutivo della *voluntas legis*.

L'impostazione non convince, *in primis* perché la P.A. esercita la propria azione, sia *sub specie* di attività vincolata che discrezionale.

Peraltro è autoritativo l'atto che incide sulla sfera giuridica altrui⁷², prescindendo dal consenso del titolare della situazione giuridica incisa: ed allora indubbiamente anche gli atti vincolati vanno annoverati tra gli atti autoritativi.

Emblematico è proprio il caso dell'atto di accertamento tributario, per il quale l'espressione senz'altro vincolata della funzione pubblica impositiva, cui si correla l'indisponibilità della pretesa erariale, non ne esclude ed anzi ne rafforza il carattere autoritativo.

La particolare forza dell'atto, infatti, deriva dal fine cui esse è preordinato, oltre che dalla fonte di attribuzione del potere, da rinvenirsi nella legge sia per gli atti discrezionali che per quelli vincolati.

Tanto il provvedimento vincolato quanto quello discrezionale, sia l'atto impositivo che gli atti di indagine fiscale, sono infatti in grado di esplicitare l'efficacia propria dei provvedimenti amministrativi.

La circostanza che un atto imponga un vincolo in capo al destinatario o a terzi, senza il loro consenso, vale a conferire a tale atto una forza peculiare, che lo contraddistingue dall'atto negoziale, indipendentemente dal suo contenuto⁷³.

⁷² Si ricorda a tal proposito, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 613, che riferisce l'attributo dell'autoritarità <prima di tutto alla possibilità di produrre unilateralmente nella sfera giuridica di altri soggetti le modificazioni giuridiche previste dalle proprie statuizioni>.

⁷³ Si veda SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, cit., 32 ss. L'Autore critica l'impostazione che nega agli atti vincolati la possibilità di ascrivere il carattere dell'autoritatività in virtù di due considerazioni. In primo luogo deve osservarsi che, qualora vi sia una norma che configuri come dovuto il comportamento di un soggetto, non può per ciò solo ritenersi sussistere in altro soggetto un diritto a ottenere tale comportamento in quanto si tratta di vicende logicamente separate, ciascuna caratterizzata da fatti costitutivi propri. Le vicende possono cioè essere collegate o meno: nel primo caso il comportamento sarà obbligatorio; nel secondo esso sarà invece dovuto. Il secondo argomento addotto dall'Autore si rivolge al contenuto del potere, non potendo esso essere definito solo come potere di

Il Consiglio di Stato si è così espresso al riguardo: <il fondamento dell'autoritatività dell'atto amministrativo deve porsi non tanto nella potestà di sovranità dello Stato, quanto nell'asservimento della P.A. agli interessi della collettività>⁷⁴.

L'azione amministrativa, quindi, si conforma al pubblico interesse tanto nell'esercizio in modalità vincolata quanto in quella discrezionale, sussistendo in entrambi una comunanza di scopo.

La teoria del provvedimento amministrativo, con le ovvie conseguenze in punto di disciplina, deve trovare applicazione anche per gli atti impositivi e gli atti dell'istruttoria tributaria, caratterizzati i primi da esercizio vincolato di potestà pubblicistiche ed i secondi da profili di discrezionalità mista: entrambe le tipologie di atto in questione partecipano dell'autoritatività dell'Amministrazione finanziaria, funzionalizzata all'interesse fiscale della comunità.

6. Autoritatività, tra atti discrezionali ed atti vincolati

Lo studio della potestà pubblica pone la questione del *discrimen* tra il potere autoritativo e il potere che tale non è.

Taluno ha ricercato una soluzione semplice, ma di difficile appiglio teorico: rilievo dirimente assumerebbe la natura discrezionale o vincolata del provvedimento amministrativo.

Seguendo tali coordinate, se si ritiene che nell'ambito dell'attività amministrativa il potere pubblico si caratterizzi per la definizione

scelta tra soluzioni diverse o potere decisionale sul conflitto di interessi, potendo bensì comprendere anche il potere di dare seguito effettivo alle scelte, di rendere cioè giuridicamente operanti le decisioni. Vi sono cioè due contenuti del potere: da un lato il potere di figurare l'effetto, dall'altro quello di costituirlo realizzando l'assetto di interessi prefigurato. L'atto amministrativo pertanto, anche laddove la disciplina degli interessi sia interamente contenuta nella legge, può rimanere atto indispensabile per la costituzione dell'effetto.

⁷⁴ Cons. Stato, sez. VI, 3 aprile 1990, n. 435, in *Juris data*, Milano.

discrezionale del proprio contenuto, la categoria degli atti vincolati, in quanto dà attuazione a disposizioni legislative già definite nei contenuti, esula dall'ambito di indagine dei provvedimenti autoritativi⁷⁵: il comando verrebbe direttamente dalla legge e non dalla pubblica autorità.

Così argomentando, dovrebbe escludersi l'attività vincolata dall'attività autoritativa, ammettendosi perciò che non tutta l'attività amministrativa si caratterizza per essere autoritativa.

Qualora viceversa ci si incentri sul piano degli effetti, l'atto autoritativo è atto dotato di particolare forza e capacità di imporsi, caratteristica questa senz'altro comune all'atto vincolato.

Senz'altro un esempio di poteri che consentono di muoversi con ampia discrezionalità sull'*an*, sul *quomodo* e sul *quando*, sono i poteri istruttori dell'A.F., ma non può ritenersi che un potere sia contraddistinto solo dal libero esercizio o dalla libera definizione dei suoi contenuti⁷⁶.

Il potere, oltre che per le modalità del suo esercizio, si qualifica anche sotto il profilo dell'efficacia, perché un provvedimento può dirsi imperativo quando ha la capacità di imporsi e la forza per essere eseguito in assenza della cooperazione del destinatario.

⁷⁵ Si veda sul punto LIGUORI, *L'attività non autoritativa tra diritto privato e diritto pubblico. A proposito del comma 1 bis*, cit., 20 ss. L'Autore, interpretando il testo dell'art. 11 come una equazione fra l'oggetto pubblico e la discrezionalità amministrativa, riconduce al novero degli atti autoritativi tutti quegli atti che contengono scelte relative all'assetto di interessi pubblici, ovvero ogni scelta discrezionale (<salvo che la legge non disponga diversamente attribuendo a fattispecie vincolate carattere provvedimentale riservato>). Si veda anche IANNOTTA, *L'adozione di atti autoritativi secondo il diritto privato*, cit., secondo cui l'autorità (da *auctoritas*) emerge dalla corrispondenza alla radice *augeo* (aumentare, aggiungere), pertanto deve ritenersi che, nell'esercizio dei suoi poteri autoritativi, l'Amministrazione completi la fattispecie disciplinata dalla legge.

⁷⁶ Si veda Cons. Stato, Sez. IV, 18 dicembre 2006, n. 7589.

7. Effetti dell'imperatività del provvedimento sulle posizioni soggettive

Un atto autoritativo esplica innanzitutto i propri effetti sulla posizione del privato destinatario del provvedimento, ma anche su terzi, variamente coinvolti dal potere pubblico.

Punto cruciale per individuare gli strumenti di tutela azionabili contro gli atti e i comportamenti della pubblica autorità è l'identificazione della posizione giuridica soggettiva che si oppone al potere⁷⁷.

In merito alla dicotomia diritto soggettivo - interesse legittimo, non soccorre in ausilio la previsione secondo cui la giurisdizione esclusiva⁷⁸, caratterizzata dall'esercizio di una attività autoritativa, sarebbe luogo di incontro tra le diverse posizioni giuridiche soggettive.

Può accadere, come è nostra opinione che accada nel procedimento tributario, che lo stesso individuo assuma una posizione diversa a seconda del momento procedimentale e della specifica pretesa avanzata.

Si pensi agli effetti degli atti amministrativi illegittimi, poi annullati: si potrebbe opinare che l'effetto <degradante>, secondo la teoria c.d. dell'affievolimento⁷⁹, esplicito dall'esercizio del potere pubblico sulla sfera privata rende meri comportamenti gli effetti che si sono *medio tempore* prodotti in esecuzione di atti espressione di autorità, poi caducati per effetto di una pronuncia giudiziale di annullamento.

⁷⁷ Si veda ROMANO TASSONE, *Funzione amministrativa e diritto privato (il problema delle situazioni giuridiche soggettive)*, in www.giustamm.it.

⁷⁸ Quale è quella tributaria, secondo l'opinione maggioritaria.

⁷⁹ Secondo la quale il diritto soggettivo che incontra il potere autoritativo affievolisce e si trasforma in interesse legittimo. Le dottrine più recenti ricostruiscono la posizione soggettiva del contribuente, e del privato in genere di fronte alla P.A., in termini più complessi: là dove vi sia funzione pubblica ed il privato debba <dialogare> con la P.A. in posizioni non paritarie, si può avere un interesse legittimo che si affianca al diritto soggettivo; ma è altresì possibile che ad una posizione di interesse legittimo si aggiungano veri diritti soggettivi (ad es. il privato portatore di un interesse legittimo, pretensivo od oppositivo, può vantare un diritto soggettivo all'accesso agli atti o al risarcimento del danno da ritardo).

In particolare, è lecito porsi la questione di quale posizione giuridica si configuri dinanzi a tale situazione o a fronte dell'attività vincolata della P.A., al fine di cogliere i mezzi di tutela apprestati dall'ordinamento e dunque di delineare i poteri cognitori che caratterizzano le varie tipologie di giudizio.

Se si ha riguardo ai caratteri dell'esecutività e dell'inoppugnabilità, sembra che ci si debba necessariamente indirizzare verso la sfera degli interessi legittimi.

Ciò tuttavia deve tener conto di quanto si dirà in merito all'attività vincolata, e dell'esistenza della giurisdizione esclusiva, cui è connaturata proprio la presenza di diritti⁸⁰.

8. Sovranità tributaria ed interesse fiscale

La sovranità, intesa come potere politico, è organizzata in quanto all'attribuzione ad autorità pubbliche, all'individuazione dei poteri giuridici autoritativi atti a farla valere, alla determinata forza riconosciuta al titolare del potere.

La sovranità tributaria, avente oggetto tributario, deve essere legale, nel senso che il suo esercizio richiede l'autorità legislativa e la forma di legge, e deve tradursi in una minima produzione di legge: la sovranità tributaria si risolve nell'esercizio del potere giuridico dell'autorità legislativa di istituire il tributo

⁸⁰ Si rimanda a Corte Costituzionale, n. 204 del 2004: <tale necessario collegamento delle "materie" assoggettabili alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo con la natura delle situazioni soggettive, e cioè con il parametro adottato dal Costituente come ordinario discrimine tra le giurisdizioni ordinaria e amministrativa, è espresso dall'art. 103 laddove statuisce che quelle materie devono essere "particolari" rispetto a quelle devolute alla giurisdizione generale di legittimità: e cioè devono partecipare della loro medesima natura, che è contrassegnata dalla circostanza che la pubblica amministrazione agisce come autorità nei confronti della quale è accordata tutela al cittadino davanti al giudice amministrativo>. Sulla ricostruzione delle posizioni di diritto soggettivo e interesse legittimo, si rinvia a NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2005 e CANNADA BARTOLI, *Affievolimento*, Milano, 1958.

con norme ed assieme del potere giuridico in capo all'autorità amministrativa di integrare con proprio atto la disciplina del tributo⁸¹.

Attraverso la legge, il regolamento ed i provvedimenti trova esplicazione la sovranità tributaria.

Le autorità pubbliche, dopo aver istituito il tributo per acquisire il fabbisogno di utilità necessario per lo svolgimento del loro agire, senza necessità del consenso dei consociati interessati, possono comminare sanzioni e punire comportamenti non conformi alle norme tributarie, ricorrendo anche all'impiego della coercizione per realizzare l'imposizione e la riscossione dei tributi.

Rispetto all'oggetto tributario le autorità si sono fornite di poteri, allo scopo di provvedere ad un interesse economico che pertiene alle stesse autorità, il cosiddetto interesse fiscale pubblico.

La Corte Costituzionale ha qualificato come tale l'interesse generale alla riscossione dei tributi, che è condizione di vita per la comunità, rendendo possibile il regolare funzionamento dei servizi statali.

Perseguire tale interesse, come interesse della collettività e non dell'autorità⁸², legittimerebbe alcune deroghe al diritto comune introdotte nel diritto tributario.

La tutela dell'interesse fiscale serve a dare continuità e stabilità alla società⁸³, e per tale motivo è in posizione di supremazia rispetto ai singoli privati: la norma tributaria modella quindi le situazioni giuridiche attive e passive del rapporto tributario accordando la posizione di vantaggio alle autorità pubbliche di fronte al contribuente.

Il tributo, pertanto, è dotato del mezzo generale della sovranità, che si vale di poteri autoritativi che solo le autorità o apparati pubblici possono usare per imporre l'osservanza della norma tributaria.

⁸¹ Torna in rilievo il principio di legalità.

⁸² Interesse dello Stato-comunità.

⁸³ Per una compiuta ricostruzione dogmatica dei concetti di sovranità ed interesse fiscale si rinvia a BORIA, *Interesse fiscale*, Torino, 2002.

In ragione di ciò, le autorità hanno il potere di istituire, imporre e riscuotere tributi⁸⁴, facendo ricorso anche alla coercizione.

Sul tributo non può che imprimersi la struttura costituzionale dello Stato di diritto, che impone limiti all'esercizio della sovranità tributaria, individuandone le precise finalità e delimitandone i mezzi di esplicazione.

Sul tributo incide altresì il riconoscimento e la garanzia delle libertà e delle autonomie e quindi i limiti entro cui il contribuente deve il tributo e deve soggiacere ai poteri autoritativi dell'amministrazione, ivi inclusi gli invasivi poteri di indagine istruttoria.

L'atto impositivo, ricostruito come vedremo in termini di provvedimento amministrativo, è dotato di particolari attitudini effettuali, a sua volta espressione dell'esercizio di poteri autoritativi; il principio di esecutività degli atti provenienti da un'autorità nell'esercizio dei pubblici poteri, insegna la Consulta, rende obbligatorio per il privato adempiere, fatta salva un'adeguata tutela di fronte all'amministrazione resa efficacemente da un giudice dotato altresì di poteri sospensivi dell'esecuzione dell'atto.

Come si dirà in prosieguo, non vanno trascurate esigenze di tutela oltre il momento sostanziale dell'imposizione, a fronte di penetranti mezzi coattivi d'indagine di cui è dotata in particolare l'Amministrazione finanziaria.

In tale ambito vengono in rilievo diritti le libertà fondamentali dell'individuo, che hanno i loro corollari in facoltà di esclusione di intromissioni di terzi nella sfera personale, i quali potrebbero entrare in conflitto con l'interesse generale alla realizzazione del concorso di tutti alle spese pubbliche.

Ne discende che la potenzialità di espansione di tali poteri, di per sé illimitata se valutata solo nelle visuale dell'intima connessione con la realizzazione del dovere di solidarietà, va circoscritta per le esigenze di garanzia del rispetto delle libertà costituzionali.

⁸⁴ Per queste funzioni gli vengono conferiti poteri strumentali quali i poteri di controllo per la verifica in capo ai contribuenti dell'esatto adempimento degli obblighi fiscali.

Libertà, d'altronde, che senz'altro vanno limitate entro quanto strettamente necessitato dalla realizzazione del suddetto interesse generale: un bilanciamento di opposte posizioni che il legislatore per primo deve operare.

“POTERE TRIBUTARIO E INDAGINI ISTRUTTORIE”

1. La “procedimentalizzazione” nell’attuazione del prelievo

La sussunzione dell’azione impositiva e del procedimento di accertamento nel *genus* dell’azione amministrativa e del relativo procedimento, coinvolge l’annosa questione della fonte dell’obbligazione tributaria⁸⁵, al fine di individuare i punti di contatto e le divergenze tra le due branche dell’ordinamento.

Ad ogni modo, la *querelle* sulla fonte dell’obbligazione tributaria e sulla natura degli atti impositivi si è da tempo sopita⁸⁶, trovando sempre maggior

⁸⁵ Le origini della teoria dichiarativista sono rinvenibili, *ex multis*, negli scritti di: GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938; BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964; LONGOBARDI, *La nascita del debito d’imposta*, Padova, 1965; CAPACCIOLI, *L’accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fin.*, 1966, 3 ss.; BASCIU, *Contributo allo studio dell’obbligazione tributaria. Spunti critici e ricostruttivi*, Napoli, 1966, 38 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002. Per le posizioni favorevoli all’opzione costitutivista, si citano senza pretesa di esaustività: ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969; MAGNANI, *Il processo tributario, contributo allo studio della dottrina generale*, Padova, 1965; MAFFEZZONI, *Il procedimento d’imposizione nell’imposta generale sull’entrata*, Napoli, 1965; MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d’imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1964, 3; MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in AA.VV., in *Enc. dir.*, 417 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 154 ss.; Id., *premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 87 ss.; PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, Milano, 1969; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980; CICOGNANI, *Le fonti dell’obbligazione tributaria*, Padova, 1977; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977; MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 413 ss.

⁸⁶ Vedi VIOTTO, *I poteri di indagine dell’Amministrazione Finanziaria*, cit., 3 ss., che marginalizza il dibattito tra costituiti visti e dichiarativisti, affermando che i poteri istruttori accentuano le connotazioni autoritative e discrezionali rinnegate dalla determinazione vincolata del tributo. Cfr. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, 116-117, il quale afferma che tanto la legge quanto il provvedimento costituiscono il diritto di credito nell’ambito di un rapporto potere/soggezione, a prescindere da impostazioni di dogmatiche costitutive o dichiarative.

condivisione un approccio pragmatistico⁸⁷, che tende a superare le tradizionali ricostruzioni dogmatiche.

La questione è strettamente connessa con il diverso intendere l'oggetto del processo tributario⁸⁸.

L'attenzione della dottrina contemporanea si è oggi spostata sull'equilibrio tra autorità del prelievo e dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio, quindi tra autorità e consenso, indisponibilità della pretesa e assetti paritetici in una concezione consensualistica⁸⁹.

Talvolta attraverso le suggestioni consensualistiche è stata propugnata la concezione paracivilistica del rapporto tributario, enfatizzando

⁸⁷ Si parla in tal senso di tesi <sincretiste>. Cfr. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 127 ss. e CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 222 ss.

⁸⁸ Si annota un risalente orientamento che considera il processo tributario come incentrato sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione, incentrato quindi sul riesame nel merito del rapporto d'imposta; ciò va ricondotto con le teoriche dichiarativiste. La tesi opposta, invece, assume che il giudizio tributario abbia ad oggetto l'annullamento degli atti impositivi. Quanto alla diffusa ricostruzione sincretista del processo tributario come giudizio di <impugnazione-merito>, si rinvia, da ultimo a Cass., 2 febbraio 2004, n. 1853 e Cass., 10 febbraio 2004, n. 2506, ed in dottrina a RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, Milano, 2005, 36 ss. Vedasi pure GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992, 39 ss., il quale afferma che i continui mutamenti legislativi impediscono di catalogare tutti i fenomeni in rigidi schemi, radicati su dogmi di pretesa validità universale. Cfr. pure RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 188 ss.

⁸⁹ Anche il diritto amministrativo degli ultimi decenni sta trasformandosi con l'adozione di moduli consensuali, negoziali, paritetici, privatistici in sostituzione degli atti autoritativi, dei poteri pubblicistici, dell'esercizio autoritario ed unilaterale della funzione pubblica. I vantaggi del nuovo approccio sono molteplici, tra i quali: la snellezza delle procedure amministrative, e quindi una maggior efficienza dell'azione; una minor conflittualità, perché nel contraddittorio e nella ricerca della condivisione e consenso del destinatario dell'azione amministrativa, si giunge a soluzioni più accettabili, con notevoli effetti deflativi del contenzioso; una miglior efficacia dell'attività degli organi della P.A., poiché il confronto dialettico consente una migliore conoscenza e ponderazione di tutti gli interessi, pubblici e privati, coinvolti (ciò vale anche per le attività vincolate quale l'esercizio della potestà d'imposizione, dove manca una ponderazione di interessi, ma vi è uguale esigenza di acquisire informazioni e conoscere gli aspetti qualificanti del presupposto realizzatosi in capo al soggetto controllato, per addivenirne ad una corretta tassazione dell'effettiva capacità contributiva). Cfr. per la dottrina amministrativa: MAZZAMUTO, *La riduzione della sfera pubblica*, Torino, 2000, 242 ss.; CASSESE, *Le trasformazioni del diritto amministrativo*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 2002, 36-37. Cfr. per la dottrina tributaria: VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; CROVATO, *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova, 2005; MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007; LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007.

l'obbligazione tributaria come obbligazione *ex lege*, conferendo centralità al rapporto ed una funzione meramente liquidatoria agli atti.

E' stata, da altra illustre dottrina, criticata una tale impostazione di fondo, che finisce con lo svalutare eccessivamente il carattere di autoritatività dell'azione impositiva, il ruolo assunto da questa e dalle potestà amministrative⁹⁰ e, in definitiva, marginalizza la struttura impugnatoria del processo tributario, la procedimentalizzazione dell'azione impositiva e la natura provvedimento degli atti d'imposizione⁹¹.

Ed anzi, proprio la Legge generale sul procedimento, novellata nel 2005, sembra aver confermato la regola dell'autoritatività⁹².

Le ricadute di tali dogmatiche consensualistiche sul diritto tributario sono evidenti nella spasmodica ricerca del consenso del contribuente nell'attuazione del prelievo⁹³, ma attenta dottrina ha rimarcato l'impossibilità di superare la connotazione in defettibilmente autoritativa⁹⁴, fortemente pubblicistica, della potestà impositiva⁹⁵.

⁹⁰ In tale ordine di idee cfr. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 73.

⁹¹ Non pare essere più opinabile la sussunzione del procedimento di accertamento nel procedimento amministrativo e dell'atto di accertamento al provvedimento amministrativo, causa il dato positivo della Legge generale sul procedimento n. 241/90 e dello Statuto dei diritti del contribuente, Legge 212/00.

⁹² A ciò ha anche contribuito la giurisprudenza della Corte Costituzionale. Vedi: Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Dir. proc. amm.*, con nota di CERULLI IRELLI, *Giurisdizione esclusiva e azione risarcitoria nella sentenza della Corte costituzionale n. 204 del 6 luglio 2004*; POLICE, *La giurisdizione del giudice amministrativo è piena, ma non è più esclusiva*, in *Giorn. dir. amm.*, 2004, 974; Corte Cost., 11 maggio 2006, n. 191, in *Foro it.*, 2006, 2594, con note di TRAVI, *Principi costituzionali sulla giurisdizione esclusiva e occupazione senza titolo dell'amministrazione*, e DE MARZO, *Occupazione illegittima e giurisdizione: le incertezze della Consulta*; Corte Cost., 27 aprile 2007, n. 140, in *Gion. amm.*, 2007, 318.

⁹³ Vedasi: BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 312 ss.; LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, 217 ss.

⁹⁴ La dottrina amministrativa distingue tra <autoritatività>, intesa come potere di imporre ad altri un regolamento di interessi, ed <imperatività>, nel senso di attitudine del provvedimento a produrre unilateralmente modificazioni della sfera giuridica altrui.

⁹⁵ Cfr. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 75, nota 197: è <alquanto marginale e difficilmente ipotizzabile un'imposizione tributaria realmente paritetica per quanto riguarda gli assetti sostanziali> ed è <utopistica una concezione paritetica della fase dinamica (che invero, a prescindere dalle astrazioni dogmatiche, risulta palesemente smentita dal consolidato quadro di riferimento legislativo nel quale si colloca l'esercizio dei poteri impositivi)... Ovviamente tutto ciò non esclude che anche in materia tributaria siano rinvenibili profili consensualistici>.

Ciò detto, l'attività amministrativa dell'Amministrazione finanziaria si svolge, come per tutte le PP.AA., mediante procedimenti amministrativi⁹⁶, benché la natura vincolata dell'attività stessa ne impedisca, di massima, qualsivoglia contemperamento discrezionale tra interessi pubblici e privati coinvolti dal fenomeno impositivo⁹⁷.

A seguito della riforma tributaria dei primi anni '70 la dottrina ha posto attenzione ai metodi di accertamento in relazione al principio di capacità contributiva e di giustizia dell'imposizione⁹⁸, evidenziando l'aspetto dinamico del procedimento tributario, come serie di atti istruttori diretti al controllo dei vari obblighi fiscali del contribuente, collegati con l'atto impositivo finale.

Viene quindi confermata la natura di procedimento amministrativo del procedimento tributario, con le dovute specialità⁹⁹.

Uno degli aspetti che maggiormente caratterizza il procedimento amministrativo di accertamento tributario rispetto alla generalità dei procedimenti amministrativi è la sostanziale "atipicità" delle sue forme, non essendo possibile predefinire un preciso iter procedimentale a fronte dei diversificati metodi di accertamento e poteri istruttori di controllo, pur

⁹⁶ Vedasi RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 4 ss; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 7; LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 85 ss.; D'AMATI, *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 8 ss.

⁹⁷ Cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, 178.

⁹⁸ Vedasi LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, 216 ss.; TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impr., amb. e pubbl. amm.*, 1978, 459 ss.; PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. Fin.*, 1982, 79 ss.; FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fin.*, 1984, 237 ss; TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 80 ss.

⁹⁹ Ad es., il procedimento tributario inizia sempre d'ufficio e può non concludersi con un provvedimento con rilevanza esterna. Notevoli sono poi le differenze di disciplina, essendo preclusa in parte l'applicazione della L. 241/90 al procedimento tributario, che trova fonte di regolamentazione anche nella L. 212/00 e nelle varie leggi speciali (D.P.R. 600/73, D.P.R. 633/72, etc.). Cfr. DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007, 127 ss.

previsti dalla legge ma la cui scelta si ritiene rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria¹⁰⁰.

Non può al riguardo parlarsi di discrezionalità amministrativa, ma tecnica: la scelta del modello procedimentale da seguire nella fase di controllo non è rimessa ad alcuna ponderazione di interessi, ma si conforma all'esigenza di accertare la specifica situazione giuridica, di analizzare, qualificare e misurare il presupposto e la base imponibile in relazione alla specifica capacità contributiva controllata ed al suo livello di incertezza.

Una posizione dottrina ha sostenuto che la scelta dei mezzi istruttori da utilizzare non sia rimessa al libero arbitrio degli uffici finanziari, ma debba conformarsi ai criteri di adeguatezza e proporzionalità tra mezzi impiegati e fini perseguiti¹⁰¹.

La valorizzazione del principio di proporzionalità, di matrice comunitaria, rafforza la tutela del contribuente dando rilievo a vizi della funzione amministrativa.

L'articolazione dell'attività in un procedimento impone l'osservanza di regole formali e sostanziali e l'enucleazione della motivazione delle ragioni e delle scelte effettuate dall'A.F.¹⁰²

¹⁰⁰ Vedasi GALLO, *Discrezionalità*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 536 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2000, 61; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 257; LOMBARDI, *Brevi riflessioni sulla discrezionalità e sulle figure sintomatiche di eccesso di potere nell'attuale dinamica impositiva*, in *Boll. trib.*, 2007, 413 ss..

¹⁰¹ Così MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva*, Milano, 1993, 244-245.

¹⁰² Contrariamente a chi reputa insindacabile l'opzione per un mezzo istruttorio piuttosto che per un altro, riteniamo censurabile sotto il profilo dell'eccesso di potere la scelta di un potere di indagine eccessivamente invasivo per la sfera personale e patrimoniale del contribuente, laddove non vi sia alcuna concreta e plausibile esigenza giustificatrice in presenza di altri e diversi poteri di controllo altrettanto validi al fine della verifica della medesima situazione fattuale e giuridica. Vi è da chiedersi, al riguardo, se l'utilizzo "inutile" di un tale mezzo istruttorio lo renda addirittura illegittimo, inficiando il seguente avviso di accertamento per invalidità derivata o se, come pare più plausibile, gli effetti distorsivi siano da arginare nel campo della responsabilità dell'A.F. per attività legittima. Non si registrano, sul punto, arresti della giurisprudenza tributaria. L'obiezione più plausibile alla nostra posizione sarebbe quella che vi scorge un inammissibile sindacato del giudice sul merito, sull'opportunità e convenienza della scelta della P.A. anziché sulla sua legittimità; è evidente che il giudice dovrebbe limitarsi a verificare la coerenza esterna secondo il paradigma dell'eccesso di potere e delle sue figure sintomatiche, talune delle

Le regole di azione costituiscono, quindi, strumenti di tutela procedimentale, nella concezione garantista del procedimento amministrativo, dapprima affermata in generale dalla Legge 241/90 e poi confermata e specificata, seppur non in modo organico e completo, dallo Statuto dei diritti del contribuente.

La dottrina che rinviene nella posizione del contribuente un diritto soggettivo afferma che l'interesse del privato è qui oggetto di una diretta tutela da parte della legge fiscale¹⁰³.

2. Il fondamento dei poteri d'indagine

La posizione privilegiata dell'A.F. nel rapporto tributario d'imposta trova il suo fondamento nell'essere il tributo una prestazione patrimoniale imposta, espressione della sovranità dello Stato¹⁰⁴, un'entrata coattiva¹⁰⁵ o autoritativa o acquisita *iure imperii*.

I poteri autoritativi assegnati all'Amministrazione finanziaria¹⁰⁶ hanno causa e giustificazione, quindi, nella nozione stessa di tributo e nella matrice

quali di difficile collocazione nella dinamica tributaria, quali ad es. lo sviamento di potere, il travisamento e l'erronea valutazione dei fatti, l'ingiustizia manifesta.

¹⁰³ Cfr. nota 4. Vedasi inoltre FANTOZZI, *Il diritto*, cit., 122, che in riferimento all'attività dell'Amministrazione finanziaria, prevalentemente vincolata, sostiene si faccia <di regola questione di diritti soggettivi e non di interessi legittimi>.

¹⁰⁴ Ed oggi, con i sistemi decentrati federalisti, si dovrebbe parlare genericamente di sovranità dell'ente impositore, Stato o ente territoriale minore che sia.

¹⁰⁵ Sul tema si rinvia a GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2002, 5; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 182; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 53; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 4; VIOTTO, *Tributo*, in *Dig. Disc. Priv. (sez. comm.)*, vol. XVI, Torino, 1999, 237 ss. La Corte Costituzionale si è invece espressa nel senso di non ritenere la coattività della fonte dell'obbligazione un requisito necessario per sussumere la prestazione patrimoniale nell'ambito dell'art. 23 Cost., avendo invece rilievo l'autoritatività o meno della disciplina che sorregge il depauperamento patrimoniale del contribuente (C. Cost., 12 maggio 1988, n. 535, in *Giur. cost.*, 1988, 2528, annotata da FANTOZZI).

¹⁰⁶ Poteri autoritativi, più o meno estesi, in campo tributario sono riconosciuti alle Agenzie fiscali, tra cui l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia del territorio, l'Azienda autonoma dei monopoli di Stato, alla Guardia di finanza, alla S.I.A.E.-Società Italiana degli Autori ed Editori, a Riscossione S.p.a. si veda quanto previsto per S.I.A.E. ed A.A.M.S. dal D.L. 1° luglio 2009, n. 78 conv. in Legge 3 agosto 2009, n. 102 e modificato

amministrativa del diritto tributario¹⁰⁷ e quindi nella natura pubblica dell'obbligazione d'imposta.

La potestà amministrativa d'imposizione, o potere tributario, è sottoposta al controllo giurisdizionale ex artt. 24, co. 1 e 2 e 113, co. 1 Cost., che passa attraverso il vaglio di congruità della tassazione rispetto alla capacità contributiva soggettiva, tenendo conto della natura prevalentemente vincolata dell'*agere* fiscale.

La dottrina ne fa conseguire la necessità dell'esercizio dei poteri autoritativi *secundum legem*, senza limitazioni arbitrarie delle situazioni soggettive dei contribuenti¹⁰⁸.

La strumentalità delle indagini rispetto alla ricostruzione del presupposto ed alla formazione dell'avviso di accertamento¹⁰⁹ è colta dalla dottrina maggioritaria, che ha rimarcato la natura essenzialmente istruttoria dei poteri in esame¹¹⁰.

dalla Legge 13 dicembre 2010, n. 220. Per l'Agenzia delle dogane, il servizio di vigilanza viene svolto all'interno degli spazi doganali al fine di assicurare il rispetto delle norme poste a garanzia della riscossione dei tributi e, per motivi di sicurezza fiscale, anche in luoghi diversi dagli spazi doganali e da quelli dove si svolgono le operazioni di carico e scarico delle merci. I poteri conferiti all'Agenzia delle dogane sono stabiliti dall'art. 19 ss. del T.U.L.D. In particolare, per quel che qui assume rilievo, l'art. 20 del T.U.L.D. prevede che i funzionari doganali, per svolgere i propri compiti di vigilanza e controllo, possono invitare coloro che per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali ad esibire gli oggetti ed i valori portati sulla persona, ed in caso di rifiuto, ove sussistano fondati motivi di sospetto, possono disporre che le persone suddette vengano sottoposte a perquisizione personale, il cui verbale va convalidato entro quarantotto ore dalla procura della Repubblica competente. Per Riscossione S.p.a., società partecipata da Agenzia delle entrate ed Inps, vedi l'art. 25-bis del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 conv. dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

¹⁰⁷ Affermata, tra gli altri, da GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, 6; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, 3; MICHELI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Roma, 1968, 4; LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 1 ss.; FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo del diritto tributario in Italia*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 87 ss.; D'AMATI, *L'insegnamento del diritto tributario*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 129 ss.

¹⁰⁸ Il che fonda le sue radici nella nuova concezione del prelievo tributario, improntato sulla sovranità dello Stato-comunità, secondo il principio di legalità democratica, e non dello Stato-persona, secondo un rapporto di soggezione dei propri "sudditi".

¹⁰⁹ E della contestazione ed irrogazione delle sanzioni, in presenza di violazioni colpevoli.

¹¹⁰ Di ausilio l'argomento letterale, vista la locuzione "poteri istruttori" utilizzata dagli artt. 32 D.P.R. 600/73 e 52 D.P.R. 633/72. Vedi MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Id. (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova,

L'affermazione del nesso di strumentalità ha consentito parte della dottrina di rimarcare la fisionomia poliedrica delle finalità perseguite dall'esercizio dei poteri di indagine: finalità ricostruttive dell'imponibile¹¹¹, in funzione repressiva e general-preventiva; finalità di elaborazione ed indirizzo, con scopo di creazione di efficaci e razionali strumenti di selezione delle posizioni da controllare e di accurati sistemi di accertamento forfetario; finalità di collaborazione con le amministrazioni fiscali straniere, in condizioni di reciprocità¹¹².

La matrice costituzionale di tali rilevanti finalità pubbliche è da rinvenire nell'art. 53 Cost., nell'interesse quindi all'equo e generalizzato concorso di tutti ai carichi pubblici, che giustifica limitazioni all'interesse del contribuente alla segretezza dei propri affari; da qui il carattere autoritativo di cui sono dotati i poteri istruttori, che emerge dall'intrusività, dall'incisività dei mezzi e dalla loro idoneità ad imporsi nella sfera di libertà del contribuente anche contro la sua volontà.

1984, 48-49, LICCARDO, *Attività investigativa e funzione accertativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, 942; GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 67; FALSITTA; *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999, 562; LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, 184; FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 767; MICHELLI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 184; SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, Torino, XI, 1995, 196. Si registra in dottrina un contrasto di opinioni tra chi (FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 313) reputa di includere il controllo dell'attività del contribuente e dei terzi, e quindi i poteri di indagine e le corrispondenti norme disciplinatrici, nella più ampia fase dell'accertamento, e chi (LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994, 38) invece ritiene la fase dell'esercizio dei poteri inquisitori come momento autonomo e separato dall'accertamento, avendo come fine l'interesse pubblico alla prevenzione e contrasto delle violazioni tributarie per mezzo della vigilanza e controllo sulle attività economiche. Secondo quest'ultima impostazione, l'attività investigativa avrebbe ad oggetto la realtà dei fatti (economicamente rilevanti) accaduti (e rappresentati dal contribuente in dichiarazione e contabilità) e sarebbe collegata solo in modo indiretto e mediato con l'accertamento, non potendo essere ricondotta alla fase istruttoria del procedimento impositivo.

¹¹¹ Naturalmente laddove l'Amministrazione finanziaria già non possieda elementi di per sé sufficienti a motivare l'accertamento e/o l'irrogazione delle sanzioni, nel qual caso procederà senza utilizzare alcun potere istruttorio. Si parla all'uopo in dottrina di procedimento "aperto" a significare, appunto, la varietà procedimentale nell'emissione dell'avviso di accertamento.

¹¹² Cfr. VIOTTO, cit., 8.

Si rende quindi necessaria una composizione dell'evidente antinomia tra autorità¹¹³ e libertà¹¹⁴, che la nostra Carta costituzionale demanda in prima battuta al legislatore¹¹⁵ ed in secondo momento alla stessa Amministrazione nell'attuazione delle norme¹¹⁶.

2.1 Poteri istruttori e capacità contributiva

Per il vero, in dottrina si è spesso dubitato dell'applicabilità dell'art. 53 Cost. alle norme che istituiscono i poteri istruttori, sulla considerazione che il precetto della capacità contributiva nessun effetto condizionante avrebbe sulle disposizioni che non regolano gli aspetti sostanziali del concorso alle spese pubbliche, ma che sono rivolte a disciplinare le modalità di attuazione del prelievo¹¹⁷.

Va però osservata la stretta correlazione dei poteri di indagine con il soddisfacimento delle istanze solidaristiche enunciate nell'art. 53 Cost.: in

¹¹³ La natura autoritativa, inquisitoria, coattiva è connaturata ai poteri funzionali all'accertamento per il preminente interesse generale al reperimento dei mezzi necessari a soddisfare gli interessi della collettività di cui è portatore lo Stato, o l'ente impositore. Vedi MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, Relazione al convegno su "L'accertamento tributario nella Comunità Europea", svolto a Bologna il 17-18 settembre 1993; BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1073; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999, 109.

¹¹⁴ L'aspetto autoritativo non può, però, giungere a sopprimere i valori di fondamentali della persona, quali le libertà costituzionalmente garantite attinenti alla persona, alla dignità, al diritto di autodeterminazione, al domicilio, alla corrispondenza, alla privacy, al diritto di proprietà e di libera iniziativa economica privata.

¹¹⁵ Rientrano nella sua "discrezionalità" l'individuazione dei poteri, la fissazione dei relativi limiti di esplicazione e delle condizioni di esercizio.

¹¹⁶ In particolare, è l'A.F che sceglie il mezzo da adottare nel caso concreto e l'intensità del suo utilizzo.

¹¹⁷ Di tale limitato ambito applicativo dell'art. 53 Cost. parlano *ex pluribus*: TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in GRANELLI (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987, 46; GAFFURI, *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, I, Padova, 1997, 539. *Contra*: MOSCHETTI, *Profili generali*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 3-4; BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 121; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 192; VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 15; Corte cost. 21 gennaio 2000, n. 18, in *Boll. trib.*, 2000, 311.

altri termini, la dotazione di mezzi investigativi adeguati, come del resto tutti i profili procedimentali attinenti al controllo degli adempimenti ed alla ricerca delle prove delle violazioni, è essenziale a garantire l'osservanza del dovere costituzionale dell'effettività dell'imposizione e quindi del concorso di ciascuno alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva¹¹⁸.

Pertanto, l'art. 53 Cost., nella sua componente solidaristica, condiziona il legislatore nella dotazione dei poteri autoritativi all'A.F., funzionali al controllo dell'adempimento del dovere di concorso¹¹⁹.

Ancor più agevole è ricondurre la previsione dei poteri autoritativi istruttori alla componente garantistica dell'art. 53 Cost., che richiede il concorso di ciascuno in ragione della propria effettiva capacità contributiva¹²⁰.

Non soltanto il legislatore deve, sul versante sostanziale, strutturare i presupposti impositivi ed i criteri di commisurazione della base imponibile in modo da tassare soltanto la reale capacità economica dei contribuenti, ma deve pure, sul versante procedimentale, tendere all'affermazione di modelli di ricostruzione analitica della base imponibile.

Uno degli strumenti per realizzare appieno l'obiettivo di analitica ed esatta determinazione delle dimensioni quanti e qualitative delle operazioni fiscalmente rilevanti è proprio quello di fornire l'A.F. di poteri d'indagine

¹¹⁸ Vi è chi ha sostenuto che generalizzando meccanismi di tassazione su base forfetaria si possa ugualmente giungere a risultati non dissimili, limitando i poteri autoritativi dell'A.F.; vedasi MICHELI e TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, 413 ss. I sistemi di normalizzazione del reddito collidono, però, con l'effettività della capacità contributiva; cfr. TOSI, cit., 466 ss.

¹¹⁹ Le stessa ragione giustifica i poteri istruttori che incidono sulla sfera giuridica di soggetti terzi rispetto all'indagato (anche quivi rileva l'interesse collettivo al concorso di tutti i consociati alle spese pubbliche); in egual misura, viene data la stura ai poteri di indagine diretti all'acquisizione di informazioni da comunicare ad autorità straniere, in attuazione della normativa sulla cooperazione fiscale internazionale, in condizioni di reciprocità (tal che l'uso di poteri istruttori in Italia finalizzati alla tutela degli interessi fiscali dello Stato estero, destinatario delle informazioni così ottenute, realizza le condizioni per una futura e proficua collaborazione *a contrario*, che per altri casi si rendesse utile all'attuazione della funzione impositiva interna italiana).

¹²⁰ Al riguardo si rinvia a MOSCHETTI, *Profili generali*, cit., 11; TOSI, *Il requisito di effettività*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 108 ss.; AMATUCCI, *Il fatto come fonte della disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 71; PERRONE, cit., 79; GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, 57.

diversificati ed invasivi, che consentano ad essa di ricostruire correttamente il presupposto e misurare imponibile ed imposta dovuta¹²¹.

Da quanto osservato deriva *de plano* che la maggior preferenza per la tassazione su basi effettive, o detto in altri termini per la ricostruzione casistica dell'imponibile su base documentale, comporta la previsione di poteri più penetranti ed ampi per gli uffici finanziari, con limitazione inversamente proporzionale dei diritti costituzionali di libertà.

La dottrina che ammette la valenza dei principi di cui all'art. 53 Cost. nell'ambito dell'intero comportamento della P.A., giunge a riconoscerne lo stesso vigore nell'indirizzare e vincolare le scelte della stessa Amministrazione, alla quale spetta la scelta sui poteri da esercitare ed in che misura vadano utilizzati.

Sull'A.F. incombe, inoltre, l'onere di offrire la reale ricostruzione della forza economica del contribuente, manifestata dal presupposto di fatto, con un adeguato supporto probatorio¹²² e di darne contezza con una congrua motivazione.

In conclusione, le brevi riflessioni sulla portata dell'art. 53 Cost. nel campo dei poteri istruttori mostra l'inconferenza dell'antinomia, che invece si prospetta per gli aspetti sostanziali dell'imposizione, tra interesse del singolo alla tassazione su basi effettive e l'interesse della collettività al

¹²¹ La dottrina che tende a consentire l'ingresso dei corollari del giusto procedimento nella materia tributaria assente ad una generalizzata partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento che lo riguarda, argomentando con le medesime istanze di completa conoscenza e veritiera rappresentazione dell'attitudine alla contribuzione che legittimano gli intensi poteri istruttori dell'A.F. Sembra, però, da escludere, in assenza di un idoneo addentellato normativo, che l'ufficio abbia un qualche obbligo di ricercare il confronto, di sollecitare l'apporto collaborativo del contribuente, ed anzi in materia è esclusa l'operatività della comunicazione di avvio del procedimento di cui all'art. 7 Legge 214/90.

¹²² Si è anche affermato che l'art. 53 Cost. imporrebbe all'A.F. l'adozione di tutti i poteri di indagine di volta in volta necessari ai fini del reperimento delle prove, col limite di altri vincoli alle funzioni di controllo dati dalle esigenze di efficienza dell'azione amministrativa, di proporzionalità tra mezzi e fini e di salvaguardia delle libertà costituzionali coinvolte.

reperimento delle risorse per i bisogni pubblici¹²³: sia il profilo garantistico che quello solidaristico dell'art. 53 Cost. indirizzano il legislatore verso la previsione di adeguati poteri autoritativi d'indagine.

Necessità di contemperamento tra contrapposti valori si rinvengono, invece, con riguardo all'incidenza dei mezzi investigativi coattivi su posizioni giuridiche costituzionalmente protette, quali le libertà fondamentali inviolabili ed i diritti economici: diritti e libertà che esigono, in negativo, il divieto di intromissione nella sfera personale dell'individuo¹²⁴, in potenziale conflitto, per quanto sinora detto, con strumenti intrusivi di controllo, la cui esigenza sia riferita alla piena realizzazione del concorso equo e generalizzato alle spese pubbliche.

3. Potere tributario e prova

E' stato acutamente osservato che anche sul piano probatorio si manifesta il profilo autoritativo del potere tributario, attraverso quel particolare sistema di regole normative che stabiliscono la tipologia di prove che si formano nella fase procedimentale e la loro valenza anche in sede processuale¹²⁵.

¹²³ Vedasi MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in PREZIONI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996, 122.

¹²⁴ Attenta dottrina riferisce alcune libertà anche ai soggetti diversi dalle persone fisiche.

¹²⁵ MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, 53 ss., si esprime nel senso che l'accertamento tributario si configura come un'attività di precostituzione di prove, relative ai presupposti del legittimo esercizio del potere d'imposizione, nel senso che trattasi di un'attività giuridicamente disciplinata, che si compenetra e trasfonde interamente nell'attività d'imposizione, cioè nell'esercizio del potere. Tale teorica costitutiva si caratterizza perché riferisce l'efficacia costitutiva del procedimento d'imposizione soltanto con riferimento al diritto soggettivo alla prestazione a titolo d'imposta o sanzione in capo all'ente pubblico impositore; l'obbligo giuridico tributario nascerebbe sempre in virtù della legge, al momento del verificarsi del presupposto di fatto, senza che a questo corrisponda alcun diritto soggettivo, ma piuttosto un potere d'imposizione.

La connessione tra potere tributario e prova dei fatti giuridici raggiunge il massimo grado nelle prove la cui efficacia dimostrativa è predeterminata *ex lege*¹²⁶.

Il legislatore fiscale interviene sul piano probatorio allo scopo di riequilibrare la situazione di inferiorità conoscitiva in cui versa l'A.F. e talvolta con l'intento di sanzionare indirettamente comportamenti non collaborativi del contribuente.

La peculiare disciplina tributaria in tema di prove non fonda le sue radici esclusivamente nel profilo autoritativo che connota l'agire dell'A.F., ossia nel potere tributario.

D'altro canto, le regole dettate per l'istruttoria tributaria devono confrontarsi con esigenze di efficacia, precisione ed efficienza¹²⁷.

La dimostrazione o il giudizio di fatto che l'Amministrazione è chiamata ad effettuare, non possono essere avulsi dal contesto storico di riferimento: l'A.F., pur avendo il potere di determinare unilateralmente come sono andati i fatti¹²⁸, è tenuta a motivare le ragioni del proprio operato, dimostrando in quale modo è pervenuta alla ricostruzione espressa nel provvedimento¹²⁹.

¹²⁶ Che si contrappongono alle prove la cui efficacia sulla formazione del convincimento del giudice è rimessa alla libera valutazione di costui.

¹²⁷ La lotta all'evasione va svolta attraverso una preventiva ed attenta attività di *intelligence*, volta a selezionare le posizioni maggiormente a rischio, tenendo in conto non soltanto la conoscenza della realtà economica di riferimento, ma anche le esigue risorse materiali ed umane a disposizione rispetto al fenomeno, che quindi vanno indirizzate e concentrate in un'ottica di massimizzazione dei risultati, secondo parametri di proficuità comparata. Il che può significare concentrarsi su pochi controlli che consentano il recupero di enorme gettito; non va però trascurato l'incentivo alla *tax compliance*, che passa attraverso una rieducazione alla contribuzione, anche per mezzo del controllo diffuso sul territorio, poiché la numerosità dei controlli rende visibile la presenza del Fisco e costituisce efficace deterrente, assieme ad altre misure, all'occultamento dell'imponibile.

¹²⁸ Nel far questo, non sono consentite ricostruzioni fattuali arbitrarie, non assistite da un elevato grado di credibilità razionale.

¹²⁹ Nel senso del testo, vedi CIPOLLA, cit., 238-239. L'A. ritiene che: <in un ordinamento democratico la prova procedimentale si presenta come una sorta di stanza di compensazione tra la posizione di potere vantata dall'A.F. e la posizione di diritto soggettivo vantata dai contribuenti... Un ulteriore corollario della funzione assolta dalla prova procedimentale in uno Stato di diritto è rappresentato dal divieto degli uffici di utilizzare prove illecitamente raccolte>.

Ciò che è imposto al legislatore sul piano sostanziale, di forgiare il presupposto del tributo tenendo conto di una capacità contributiva del soggetto passivo concreta, effettiva ed attuale, trova un corrispondente obbligo in capo all'A.F. che, nei controlli fiscali, deve accertare quegli stessi fatti, atti o situazioni che manifestano quella capacità di concorrere alle spese pubbliche.

Vengono, quindi, in rilievo le esigenze di completezza conoscitiva che consentano all'A.F. la libera e consapevole formazione del proprio convincimento, attraverso: la partecipazione del contribuente al controllo¹³⁰, di indicare le prove della pretesa erariale nella motivazione dell'atto di accertamento, di applicare con congruità e ragionevolezza le disposizioni normative che prevedono preclusioni probatorie in capo al contribuente.

Nel procedimento tributario l'acquisizione probatoria è caratterizzata da un sistema aperto, non essendo positivizzato un principio di tipicità dei mezzi di prova di cui può disporre l'Amministrazione finanziaria nell'accertare il corretto adempimento degli obblighi tributari dei contribuenti.

Pur in presenza di disposizioni volte a disciplinare i poteri istruttori a disposizione degli uffici fiscali, non soltanto il legislatore usa spesso l'espressione di "elementi di prova comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria", ma la stessa elencazione dei mezzi di acquisizione sembra puramente esemplificativa.

¹³⁰ La giurisprudenza ha costantemente negato l'esistenza di un principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento; ciò che, del resto, trova conferma nell'esclusione in materia del capo III della Legge 241/90 in tema di partecipazione procedimentale. Il coinvolgimento del contribuente in sede di controllo, laddove non espressamente positivizzato, resta perciò una facoltà per gli uffici finanziari. Cfr. *ex multis* Cass. 23 luglio 2008, n. 20268: <l'attività dell'Amministrazione finanziaria, avendo natura amministrativa, non è retta dal principio del contraddittorio, sì che l'art. 51, co. 2, n. 2 del D.P.R. 600/73, nel prevedere la convocazione del soggetto che esercita l'impresa con l'invito al medesimo a fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari, attribuisce all'Amministrazione una facoltà discrezionale e non un obbligo, con l'ulteriore conseguenza che il mancato esercizio di tale facoltà non trasforma in presunzione semplice la presunzione legale che riferisce i movimenti bancari all'attività svolta dal contribuente, su cui grava perciò l'onere della prova contraria in sede contenziosa, a norma dell'art. 32 D.Lgs. 546/92>. Vedasi anche le ivi richiamate Cass. 19947/2005 e 6232/2003.

Al riguardo, a parere di chi scrive, potrebbe trovare ingresso quella recente costruzione dogmatica, nata nel diritto amministrativo, circa l'ammissibilità dei c.d. "poteri impliciti"¹³¹.

4. L'ammissibilità dei c.d. poteri impliciti nell'acquisizione probatoria

Il principio di legalità determina che l'esercizio dei poteri amministrativi avvenga sulla base delle attribuzioni di legge e secondo le modalità ivi stabilite.

La questione del livello di dettaglio della legge nella definizione dell'ambito di intervento della P.A. interessa anche la possibilità di configurare poteri amministrativi impliciti, ossia poteri non espressamente previsti, ma comunque riconducibili alla *voluntas legis*¹³².

Dirimente sul punto è proprio la compatibilità di simili poteri col principio di legalità¹³³, connesso al principio democratico, a rigore del quale soltanto l'atto espressione di volontà popolare può comprimere le posizioni di

¹³¹ La dottrina e la giurisprudenza amministrative sono divise su posizioni di netta chiusura, da un lato, e di timida apertura, dall'altro (in particolare per le autorità amministrative indipendenti, le cui attribuzioni sono dettate in prevalenza per valori e per obiettivi, per cui sovente i provvedimenti vengono costruiti in funzione delle finalità perseguite, estendendone il contenuto tipico).

¹³² La tematica si pone nelle ipotesi che il legislatore abbia ommesso di disciplinare dettagliatamente l'ambito di azione della P.A., per una imperfetta tecnica redazionale delle disposizioni oppure per una genericità necessitata dall'indeterminabilità a priori, cui segue una volontaria "delega" all'organo amministrativo nella specificazione delle singole manifestazioni del potere a seconda del contesto di riferimento. Nel nostro settore, il problema di colmare un'eventuale lacuna ordinamentale tange la problematica del divieto di applicazione analogica, la cui osservanza impone di limitare la norma ai fatti ivi disciplinati espressamente e riconducibili secondo la tecnica dell'interpretazione estensiva. In disparte l'ulteriore interessante questione riguardo alla (in)operatività del divieto di analogia per le norme procedurali, che non riguardano la disciplina sostanziale del tributo (quali quelle in tema di poteri istruttori).

¹³³ Il cui riconoscimento costituzionale è solito rinvenirsi nell'art. 23 Cost. Nella dottrina amministrativa si richiama spesso altresì l'art. 97 o il 113 Cost. In particolare l'art. 97 Cost. è enfatizzato nella parte della disposizione che contempla il ruolo della legge nell'organizzazione dei pubblici uffici e nell'assegnazione delle rispettive sfere di competenza ed attribuzioni. La parte dell'art. 97 Cost. riferita al principio di imparzialità, invece, pare concernere più che l'esistenza di un determinato potere amministrativo, le modalità del suo esercizio.

autonomia e libertà dei singoli individui, e col principio di divisione dei poteri e con lo Stato di diritto, a mente del quale i diritti individuali sono garantiti dal legislatore rispetto all'azione della P.A.

Qualora si ammettesse l'ammissibilità dei poteri impliciti, la P.A. sarà onerata comunque di un'interpretazione della norma giuridica che ne consenta la sussumibilità di questi; in caso di esercizio di potere totalmente privo di referente normativo si darebbe luogo ad un'ipotesi di nullità del provvedimento ex art. 21-septies L. 241/90¹³⁴.

L'esercizio del potere deve, quindi, essere in ogni caso riconducibile alle previsioni di legge, attraverso la valorizzazione del nesso teleologico-funzionale o strumentale tra i poteri e funzioni espressamente attribuiti e quelli dai medesimi implicati.

Appare pertanto fondamentale l'operazione ermeneutica della legge, di cui dare contezza nella motivazione del provvedimento che di detti poteri faccia applicazione.

In dottrina si è osservato che i poteri impliciti si muovano non al di fuori, ma all'interno dei confini dell'ambito ordinamentale coperto dalla norma attributiva, come misure concrete dell'interesse pubblico che vengono innominatamente conferite all'Amministrazione per graduare gli interventi in positivo consentiti dalla legge¹³⁵.

A nostro parere la teorica dei poteri impliciti, riferita ai poteri regolamentari e ai poteri provvedi mentali, può ampliarsi fino a ricomprendere quella particolare branca del diritto amministrativo che è il diritto tributario.

In specie, per quel che ci interessa in questa sede, si potrebbe giungere fino ad ammettere poteri d'indagine tributaria atipici, ricavabili in via

¹³⁴ Nullità per carenza di potere o difetto di attribuzione. Vizio questo indiscutibilmente applicabile agli atti istruttori come agli atti impositivi.

¹³⁵ Per la dottrina amministrativa che si è occupata del tema, si rinvia a BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001, 417; MORBIDELLI, *Il principio di legalità e i c.d. poteri impliciti*, in *Dir. amm.*, 2007, 703 ss.

interpretativa dalle norme attributive dei poteri istruttori¹³⁶; il che, riguardando atti endoprocedimentali, sembra in realtà meno azzardato della previsione di poteri provvedimentali atipici¹³⁷.

Con specifico riguardo ai poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria, parte della dottrina ha sostenuto che la loro introduzione e regolamentazione presuppone comunque un intervento legislativo, in ossequio al principio di legalità e alle riserve di legge poste a garanzia delle libertà fondamentali, che a sua volta soggiace ai canoni costituzionali della ragionevolezza, della necessità e della proporzionalità dei mezzi rispetto ai fini¹³⁸.

Si è affermato come la ricerca del punto di equilibrio tra libertà ed autorità debba essere appannaggio del legislatore anche laddove non sia prescritta una riserva di legge, in ossequio al principio di legalità dell'azione amministrativa¹³⁹.

L'intervento della Consulta potrà allora censurare sotto il profilo della ragionevolezza le norme procedimentali sia nell'ipotesi di previsione normativa di poteri di indagine inidonei a consentire l'esercizio della funzione impositiva, sia nella evenienza che detti poteri siano talmente invasivi da sacrificare sproporzionatamente posizioni tutelate dalla Carta costituzionale.

¹³⁶ Ed anzi, la fondatezza di una simile asserzione trova particolare pregnanza nell'ordinamento tributario, laddove la chiara ed univoca fissazione legislativa dell'obiettivo, dello scopo finale da raggiungere, ossia l'equo riparto dei carichi pubblici attraverso una corretta contribuzione, farebbe propendere per la massimizzazione dei poteri conferiti all'A.F. per la prevenzione e contrasto all'evasione fiscale. In altri termini, il fine pubblico da perseguire renderebbe, ci sembra, superflua una tassativa elencazione dei poteri di indagine e, soprattutto, il loro dettaglio contenutistico ed operativo.

¹³⁷ E comunque che non vi sia nell'ordinamento tributario un principio di tassatività dei provvedimenti d'imposizione, perlomeno quanto a forma e *nomen iuris*, pare confermato dalla disciplina processuale dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, laddove l'elencazione si considera, per dottrina dominante, tassativa nei soli "contenuti" di autoritatività dei provvedimenti tipici ivi indicati, che devono interessare il provvedimento "innominato" perché sia direttamente lesivo ed impugnabile.

¹³⁸ Cfr. VIOTTO, cit., 17.

¹³⁹ Conforme, *ex pluribus*, PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, 5 e LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994, 38-39.

Rimane comunque prerogativa del legislatore fissare i poteri e determinarne gli ambiti applicativi, anche in considerazione di altri principi di rango costituzionale, quali quelli dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa¹⁴⁰.

Ciò detto con riguardo all'atipicità degli strumenti di prova, esistono comunque limiti precisi all'esplicarsi del potere istruttorio, rinvenibili principalmente dalla Carta costituzionale.

L'ordinamento tributario è infatti ispirato ai principi di legalità¹⁴¹ e dell'inviolabilità dei diritti e libertà fondamentali della persona, presidiati da riserve di legge e di giurisdizione.

I poteri istruttori autoritativi di cui è dotata l'Amministrazione finanziaria consentono a questa di incidere sulle libertà fondamentali.

Si tratta di quei poteri che un'autorevole dottrina ha denominato "innovativi", nel senso della loro attitudine, attraverso atti giuridici o materiali, a costituire, modificare ed estinguere posizioni, situazioni, qualità, altri poteri, rapporti giuridici.

Al riguardo si è parlato più propriamente di "potestà", avendo riguardo alla posizione di supremazia, di superiorità, di autorità di cui è investito il titolare dei suddetti poteri rispetto ai soggetti che ne sono destinatari¹⁴².

5. Profili di discrezionalità e di vincolatività nell'esercizio dei poteri istruttori

L'obbligazione tributaria viene ricondotta allo schema "norma-fatto" e non a quello "norma-potere-fatto": la dottrina enfatizza così il ruolo

¹⁴⁰ Il legislatore deve quindi dotare gli uffici di strumenti che consentano di operare in modo efficiente e non discriminatorio. Vedasi in tal senso VIOTTO, cit., 38.

¹⁴¹ Di cui la tassatività e specificità sono soltanto dei corollari.

¹⁴² Si riporta la teoria formulata da ROMANO, *Poteri. Potestà*, in Id., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1983, 178 ss.

dell'Amministrazione finanziaria, che nello stabilire l'*an* ed il *quantum* del tributo risolve giudizi di fatto e questioni di diritto.

L'Amministrazione finanziaria è legittimata, attraverso la mediazione della legge, a ricostruire la situazione fattuale offrendone una versione che finisce con l'imporci a quella effettuata dal contribuente. Essa, infatti, formula dei giudizi di fatto fortemente influenzati dalle scelte effettuate nel corso dell'attività di controllo, quali l'opzione per un determinato potere istruttorio e per l'intensità di utilizzo dello stesso; il giudizio di fatto confluisce poi nell'atto impositivo, avente carattere autoritativo, suscettibile di imporsi unilateralmente al contribuente ed essere portato in esecuzione coattiva.

La dottrina in commento tende, quindi, a non sottovalutare l'apporto dell'A.F. nella ricostruzione della situazione fattuale anche nell'esercizio di un'attività amministrativa a carattere vincolato riconducibile allo schema concettuale norma-fatto, quale è l'attività impositiva¹⁴³.

L'azione dell'Amministrazione finanziaria è ripartibile in più momenti: una fase di indirizzo del contribuente, come la redazione di circolari o di risposte ad interpellanti¹⁴⁴; un segmento procedimentale nel quale l'A.F. seleziona le posizioni da sottoporre a controllo sostanziale e per queste acquisisce le conoscenze, e le relative prove, sui fatti della realtà economica fiscalmente rilevanti¹⁴⁵; un momento di elaborazione dei giudizi fattuali e di

¹⁴³ In senso conforme al testo cfr. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005, 233-234. L'A. richiama il concetto di autotutela, nell'ampia accezione di "farsi giustizia da sé" realizzando, in modo autonomo e senza l'intervento del giudice, per il tramite di poteri amministrativi attribuiti *ope legis*, il soddisfacimento dell'interesse pubblico di cui la P.A. è portatrice. Ivi anche per citazioni di dottrina.

¹⁴⁴ In questa fase si rinvencono espressioni di discrezionalità amministrativa.

¹⁴⁵ La fase conoscitiva ricomprende l'esercizio dei poteri tributari istruttori, che si innestano nei controlli c.d. sostanziali, volti a verificare la fedeltà della rappresentazione degli imponibili dichiarata dal contribuente (cui si contrappongono, in tema di II.DD. e IVA, i semplici controlli c.d. formali, di cui agli artt. 36-bis e *ter* D.P.R. 600/73 e 54 bis D.P.R. 633/72). Va inoltre precisato che l'accertamento può basarsi anche su dati e notizie comunque raccolti e in possesso dell'A.F., senza necessità di attivare alcun potere d'indagine rivolto al contribuente o a terzi (es. nell'ipotesi di accertamento basato su liste selettive di riscontro, predisposte centralmente; nel caso, invece di liste indiziarie, gli

sussunzione dei fatti nelle norme regolatrici, che culmina nell'espressione della potestà d'imposizione attraverso l'emanazione dell'atto di accertamento che contiene la pretesa erariale e/o dell'irrogazione delle sanzioni per comportamenti violativi delle norme che impongono obblighi comportamentali, dichiarativi, collaborativi e di versamento; un'ultima fase riguarda la riscossione, spontanea o coattiva, del tributo.

Per quanto ci interessa in questa sede, nella fase dell'esercizio dei poteri istruttori l'A.F. esercita, in limitati casi, un potere discrezionale¹⁴⁶.

Parte della dottrina riconduce alla discrezionalità tecnica la scelta del potere istruttorio da utilizzare nello specifico caso concreto, essendo espressione di una valutazione tecnica senza che rilevi un contrapposto interesse privato da ponderare¹⁴⁷.

elementi che pervengono all'ufficio richiedono un approfondimento istruttorio e quindi l'esplicazione del potere tributario d'indagine).

¹⁴⁶ Cfr. PODDIGHE, cit., 188, che usa l'esempio della variazione di domicilio ai fini delle II.DD. (art. 59 D.P.R. 600/73), poiché vi è un confronto tra l'interesse del privato ad un domicilio fiscale in un certo luogo e l'interesse pubblico di radicare i controlli presso l'ufficio nella cui circoscrizione il privato esercita la maggior parte dell'attività economica: l'A. respinge l'opinione che riconosce al privato innanzi all'attività discrezionale sempre un interesse legittimo, per l'indefettibile confronto con l'interesse pubblico, e di fronte all'attività vincolata un diritto soggettivo o un interesse legittimo, essendo dirimente che la norma attributiva del potere tuteli direttamente ed in modo prioritario l'interesse privato o quello pubblico. L'A., quindi, aderendo alla definizione storica di discrezionalità, dovuta al GIANNINI, accoglie la tesi maggioritaria secondo cui è decisiva per la qualificazione della posizione del privato la struttura della fattispecie, nonché la modalità di produzione degli effetti giuridici: qualora la norma regoli il fatto senza riconoscere alla P.A. alcun giudizio di valore per la ponderazione e la disposizione di interessi contrapposti, si è al cospetto di atti vincolati che incontrano diritti soggettivi. *Contra* TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2005, 61 ss., secondo cui il privato ha una posizione di interesse legittimo anche nei riguardi dell'attività vincolata, in ragione degli effetti giuridici prodotti dall'attività amministrativa, *id est* la sua costitutività, e non delle modalità con le quali il potere si esplica. Vedasi LA ROSA, cit., 804 ss., che attesta la presenza di vari tipi di procedimento tributario, non tutti indirizzati all'accertamento, per cui vi sarebbero numerosi momenti di discrezionalità amministrativa, in cui l'A.F. pondera interessi pubblici e privati.

¹⁴⁷ Si è sostenuto in dottrina riguardo alla questione di quanti e quali poteri istruttori l'ufficio debba o possa utilizzare, che rileverebbero in specie soltanto interessi pubblici, ed in particolare l'interesse al reperimento delle entrate ed all'efficienza amministrativa. Cfr. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1987, 119 e 120; PODDIGHE, cit., 188. Parte della dottrina ha anche evidenziato i parametri della ragionevolezza e della normalità come limiti all'esercizio di un potere di controllo: GALLO, cit., 541 e SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, 34.

Per il vero, ci appare plausibile sostenere l'esatto contrario: un interesse privato che può essere soddisfatto o, viceversa sacrificato, e quindi necessitante di ponderazione deve riconoscersi se si vuole sindacare la scelta del mezzo di acquisizione probatoria ogniqualvolta sia particolarmente invasivo e non sia necessitato da esigenze istruttorie, rivelandosi quale mera scelta organizzativa interna alla struttura dell'organo procedente.

In altri termini, ci si chiede se non possa in alcun modo formare oggetto di contestazione e ricognizione l'utilizzo di poteri tributari in fase istruttoria che comportino una sproporzionata limitazione o compressione dei diritti e libertà del contribuente controllato rispetto alle reali esigenze di indagine.

Ed in effetti, la stessa dottrina riconosce come l'intensità nell'utilizzo dei poteri possa presentare momenti di discrezionalità amministrativa e non tecnica¹⁴⁸.

Ma a ben vedere, ancor prima dell'esercizio di poteri istruttori, la selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo è attività rimessa ad una discrezionalità <mista>¹⁴⁹, tecnica ed amministrativa allo stesso tempo,

¹⁴⁸ Esempi al riguardo sono la decisione in ordine alla concessione di proroghe di termini per la esibizione dei documenti, per la produzione di memorie, informazioni, chiarimenti, giustificazioni, per la comparizione in ufficio, etc. Qui si scorgono momenti di comparazione di interessi contrapposti, quello pubblico alla celerità delle operazioni di controllo e quello privato nel fornire elementi informativi a proprio vantaggio, collaborando alla definizione corretta della realtà fattuale e del presupposto d'imposta, senza incorrere in preclusioni probatorie. Si può anche riportare a modello il caso della richiesta di informazioni, documenti o comparizione ad un terzo, rispetto al soggetto sottoposto a controllo: è evidente qui l'esigenza di contemperare l'interesse pubblico all'accertamento dei fatti fiscalmente rilevanti e al buon andamento della P.A. con quello privato alla tutela della propria riservatezza.

¹⁴⁹ Per gli ampi margini di scelta degli uffici nella selezioni delle posizioni maggiormente <proficue>, l'orientamento prevalente esclude che il contribuente possa sindacare il criterio di scelta, l'eventuale scelta <di iniziativa> dell'ufficio <fuori delle liste> indiziarie, l'opzione per i periodi d'imposta da sottoporre a controllo: FAVARA, *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, 222; GALLO, *Discrezionalità*, cit., 539; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 87 ss.; PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 1124. Ammettono, invece, una forma di sindacato: FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, cit., 228; DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 402-404; TRIVELLIN, *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, cit., 559; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 224; LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., 405.

poiché l'A.F. deve non soltanto scegliere i fenomeni a maggior rischio di evasione, ma altresì tener conto di altri fattori quali le risorse a disposizione per l'attività di controllo: utilizzando, quindi, cognizione tecniche, di scienze esatte come l'economia aziendale e la statistica, deve pure tener conto di interessi pubblici quali il buon andamento, l'efficacia e l'efficienza, la trasparenza e l'imparzialità dell'attività amministrativa¹⁵⁰, e qui si mostrano con evidenza profili di discrezionalità amministrativa¹⁵¹.

¹⁵⁰ Nelle circolari che l'Agenzia delle entrate emana annualmente al fine di dettare indirizzi operativi sull'azione di prevenzione e contrasto all'evasione, oltre a criteri di massima per uniformare l'attività degli uffici e per suggerire proficui filoni di indagine e criteri o filtri di selezione delle attività e dei soggetti da accertare, si fa riferimento anche alla periodicità dei controlli, onde evitare che lo stesso contribuente diventi oggetto di svariati ravvicinati controlli. Viene quindi in rilievo in sede di selezione anche un interesse del privato, che va temperato con la fitta rete di interessi pubblici coinvolti. Esigenze di circoscrivere il presente lavoro impediscono approfondimenti sulle "disparità di trattamento" o, *rectius*, sulle differenti tecniche di controllo a seconda delle dimensioni del contribuente e delle caratteristiche della sua attività (di particolare interesse teorico è ad esempio la tematica degli strumenti di normalizzazione del reddito, come rinuncia ad un controllo mirato per la vasta platea dei contribuenti, imprenditori e professionisti, di piccole dimensioni). La questione della selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo in tema di II.DD. e IVA è stata demandata dal legislatore a Decreti Ministeriali, a norma degli artt. 37 D.P.R. 600/73 e 51 D.P.R. 633/72, cui compete la fissazione di criteri selettivi che tengano tra l'altro conto della capacità operativa degli uffici.

In seguito, dal 1996, le direttive sulla programmazione delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione sono state dettate con circolari, che oggi vengono emanate dalle Agenzie fiscali sulla base di convenzione col Ministero dell'economia e finanze. In merito alla rilevanza esterna delle disposizioni contenute dapprima nei decreti ministeriali, si segnala: FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, 226-228; GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 659; D'AMATI, *Instabilità ed incertezze nella legislazione della riforma*, in *Boll. trib.*, 1982, 422-424; TRIVELLIN, *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 559 ss. Con riguardo, invece, alla più recente problematica delle conseguenze in tema di legittimità dell'azione amministrativa e di responsabilità dei funzionari in caso di scostamento dalle prescrizioni impartite nelle circolari di indirizzo, e più in particolare sull'efficacia esterna delle circolari interpretative, unanimemente espunte dal rango di fonti di produzione giuridica, vedasi Cass., sentenza 6056 del 15 marzo 2011: <le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, per cui, qualora il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'amministrazione in una circolare (successivamente modificata), è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni, in base al principio di tutela dell'affidamento>. Cfr. altresì FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Parte I, Torino, 2003, 107 ss.; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 2 Padova, 1994, 644 ss. Sul diverso valore "determinante" assunto dalle Circolari nel rapporto Concessionario-Agenzia delle Entrate, si segnala, inoltre, l'interessante ordinanza Cassazione, VI sez., n. 3907, 25 gennaio-12 marzo 2012.

¹⁵¹ Il FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2006, 8, afferma che, dopo la riforma degli anni '70, oggetto di controllo è l'intero comportamento del

- CAP. III -

**“ATTIVITA’ DI CONTROLLO E SITUAZIONI GIURIDICHE
SOGGETTIVE”**

**1. Sulla nozione di potere tributario e sulle situazioni giuridiche
soggettive**

La veste di autorità in cui si presenta la P.A. è ancora più avvertita nel diritto tributario, in ragione del particolare tipo di interesse alla cui tutela l’Amministrazione Finanziaria è preposta, quale quello di assicurare la

contribuente, anticipato e successivo rispetto al realizzarsi del presupposto. L’accertamento tributario non atterrebbe più, dunque, alla liquidazione o dichiarazione di un’obbligazione già sorta, né alla determinazione della capacità contributiva manifestata dal presupposto, ma piuttosto al controllo dei comportamenti imposti dalla legge al contribuente e finalizzati alla corretta applicazione del tributo. Secondo l’autorevole opinione, lo studio dell’accertamento tributario assume ad oggetto non tanto l’obbligazione tributaria ed il presupposto d’imposta, quanto i controlli amministrativi sull’attività dei privati; il che comporterebbe l’affiorare di profili di discrezionalità amministrativa. Cfr. altresì BASILAVECCHIA, *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri dalla strumentalità alla sussidiarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 3. Vedi GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir. (Agg.)*, III, Milano, 1999, 537: secondo l’A. non vi sarebbero in argomento situazioni giuridicamente rilevanti del privato, con la conseguenza dell’impossibilità di configurare un vizio di eccesso di potere nell’attività svolta dall’ufficio in presenza di un’errata ponderazione degli interessi. In dottrina si suole segmentare l’azione amministrativa tributaria in un’attività di indirizzo, una conoscitiva, una di accertamento vero e proprio, un’attività di riscossione ed un’attività sanzionatoria. Se l’area dell’attività di indirizzo è riservata agli organi centrali delle Agenzie Fiscali, ed è costituita dall’insieme di regole dettate allo scopo di assicurare l’efficienza, l’imparzialità ed il buon andamento dell’operato degli uffici dipendenti, l’area dell’attività conoscitiva è quella interessata dalla regolamentazione dell’agire degli uffici finanziari nel momento dell’acquisizione ed utilizzazione delle conoscenze fiscalmente rilevanti. In quest’ultima sfera di attività rientra l’esercizio dei poteri d’indagine, che ben può interferire autoritativamente sulle libertà personali. Profili più marcati di discrezionalità nell’azione impositiva si rinvencono soprattutto nelle fasi di indirizzo e di conoscenza. Si discute se si tratti di vera discrezionalità amministrativa, come bilanciamento di contrapposti interessi, o di discrezionalità sul versante meramente interno ed organizzativo, senza che assumano rilievo gli interessi privati. Cfr.: FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, cit., 33; GALLO, *Discrezionalità dell’accertamento e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 655; Id., *L’istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 30 ss.; MOSCATELLI, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, 1107 ss.; CIPOLLA, *Sulla configurabilità di profili discrezionali ed equitativi nell’accertamento e nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 174 ss.; PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell’ambito dell’attività istruttoria tributaria*, cit., 1121 ss.

pronta e sollecita riscossione dei tributi nel rispetto dei requisiti soggettivo, oggettivo e funzionale stabiliti dall'art. 53, co. 1, Cost.

La funzionalizzazione dell'agire amministrativo al perseguimento di tale interesse implica il riconoscimento in capo all'A.F. della c.d. "potestà amministrativa di imposizione", che si risolve nell'attribuire *ope legis* agli uffici tributari un'articolata fascia di poteri di natura necessariamente autoritativa¹⁵², sussumibili sotto la nozione di "potere tributario"¹⁵³.

Il potere tributario si articola poi in "potere di controllo", "potere di accertamento" e "potere di riscossione", che a loro volta si sviluppano in numerosi e diversificati poteri idonei ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica dei contribuenti, così da collocare l'A.F. in una posizione di supremazia nei confronti di questi.

Tali poteri, giustificati in ragione della finalità perseguita dall'A.F., possono comprimere diritti costituzionalmente garantiti, quali quello della libertà personale e della libertà domiciliare¹⁵⁴ e possono di regola essere esercitati *inaudita altera parte*¹⁵⁵.

Certo, diversamente dall'agire di ogni altra P.A., l'agire dell'A.F. è vincolato alla legge; conseguentemente la situazione soggettiva ad essa riferibile è quella del potere vincolato o del potere-dovere.

Ragionando in questi termini, parte della dottrina opina per la riferibilità del carattere di imperatività soltanto al potere discrezionale, come tale libero di

¹⁵² Per la distinzione tra poteri pubblici dispositivi e non dispositivi di interessi si rinvia a LUPI, *Manuale di diritto tributario*, 43 ss.

¹⁵³ In tal senso si intende la potestà amministrativa di imposizione e non la potestà "normativa" di imposizione, da intendersi come potestà dello Stato di emanare norme giuridiche tributarie. Si veda G.A. MICHELI, *Lezioni di diritto tributario - Parte generale*, Roma, 1968, 64.

¹⁵⁴ Sui poteri istruttori e sulla loro natura autoritativa vedasi: MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1937; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, Torino, XI, 1995, 193 ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994, 3; L. SALVINI, SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 ss. e 337.

¹⁵⁵ Si rinvia al prosieguo del lavoro per l'insussistenza di un preteso diritto al contraddittorio nella fase procedimentale tributaria, a differenza dell'istituzionalizzazione della partecipazione nel procedimento amministrativo di cui alla L. 241/90.

definire un assetto di interessi attraverso una loro relativamente insindacabile ponderazione: l'esercizio di discrezionalità da parte della P.A. porta inevitabilmente a negare la natura di diritto soggettivo alla posizione vantata dai privati¹⁵⁶.

Tuttavia, anche in presenza di un'attività vincolata la situazione soggettiva dell'amministrazione è qualificabile in termini di potere, sia per il carattere autoritativo della posizione da essa vantata che per l'unilateralità dei provvedimenti da essa emessi; e cionondimeno ben può coesistere la figura del potere pubblico con quella del diritto soggettivo, tanto nel diritto amministrativo che nel diritto tributario.

Una posizione giuridica soggettiva, quella vantata dal contribuente, che il potere amministrativo può quindi comprimere in ragione delle esigenze sottese all'azione dell'A.F., ma giammai degradare ad interesse legittimo¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Secondo MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, cit., 58, nota 50, vi sono due situazioni giuridiche soggettive create dalle disposizioni tributarie, le quali presentano molteplici manifestazioni e sono il potere d'imperio dell'ente pubblico e l'obbligo giuridico del soggetto passivo. Quest'ultimo si sostanzia oltre che come obbligo principale di pagamento del tributo, anche sotto forma di prestazioni ausiliarie, dalla presentazione della dichiarazione alla tenuta delle scritture contabili, dalla risposta a questionari alla soggezione alle ispezioni fiscali.

¹⁵⁷ La posizione dominante in dottrina ritiene che a fronte del potere discrezionale possano sussistere soltanto interessi legittimi, mentre innanzi all'attività vincolata potrebbero aversi diritti soggettivi o interessi legittimi, a seconda che la norma sia rivolta a tutelare in via primaria e diretta l'interesse privato o l'interesse pubblico. Cfr. A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 112; altresì M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 188-189, secondo cui quando il vincolo è posto non nell'interesse del privato ma della P.A., il privato vanta solo un interesse legittimo; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. I, Milano, 1970, 514, distingue a seconda che la norma attribuisca al privato una tutela propria in ordine al bene della vita oppure una tutela che necessita dell'intermediazione del potere pubblico. Nella dottrina tributarista, è posizione pressoché unanime il qualificare come diritto soggettivo la situazione del contribuente a fronte della potestà d'imposizione: P.RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 373 ss.; E. DE MITA, DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1936; M. BERTOLISSI, *Qualche considerazione in margine ad un recente dibattito su procedimenti tributari e garanzie del cittadino: il diritto tributario tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1984, 414; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 66 ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 74; R. LUPI, LUPI, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 2002, 15 ss.; GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir. (Agg.)*, III, Milano, 1999, 537 ss. e Id., *Discrezionalità nell'accertamento e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 659; L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 68 ss. La tesi minoritaria, favorevole alla qualificazione come interesse legittimo, era sostenuta da E.

La riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione pone in luce l'assenza dell'intermediazione dell'Autorità fiscale nella determinazione dell'imposta.

Dalla mancanza del diaframma che permette all'Amministrazione finanziaria di effettuare valutazioni di opportunità - convenienza, ne discende che il contribuente vanta, davanti all'Autorità pubblica, una situazione giuridica soggettiva riconducibile non ad un mero interesse legittimo, bensì ad un vero e proprio diritto soggettivo finalizzato alla pretesa corretta determinazione del tributo.

L'attività del Fisco, tuttavia, è particolarmente complessa.

Al segmento di attività che si prefigge, in senso stretto, l'emanazione del provvedimento impositivo, o meglio, dell'avviso di accertamento, in cui al Fisco è preclusa ogni scelta dispositiva di matrice economico - sostanziale del carico tributario e dove, per tale ragione, il contribuente vanta il diritto soggettivo alla giusta imposizione, si accosta sia il segmento di attività che lo precede, finalizzato allo svolgimento dell'attività istruttoria, dove, di massima, si svolgono le indagini fiscali, sia quello che lo segue, volto alla riscossione del credito tributario.

Tanto nella fase delle indagini, fase istruttoria e conoscitiva in quanto finalizzata all'acquisizione di informazioni e conoscenze fiscalmente rilevanti, quanto in quella della riscossione, entrambe separate da una netta linea di demarcazione riferibile alla fase accertativa, l'Autorità fiscale dispone, normalmente, di un ampio margine discrezionale in ordine alle proprie scelte, finalizzato alle migliori soluzioni rispondenti a criteri di buon andamento ed imparzialità e che, per questo, è idoneo a far nascere in capo al contribuente la pretesa a che l'Amministrazione finanziaria operi legittimamente.

In tale ambito il margine discrezionale di attività, riconducibile all'Amministrazione finanziaria, è dettato da <norme di azione>, ossia

ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 101 ss. e 123 ss. e da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 248 ss. Giova richiamare altresì la posizione di F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 173-175, che arriva a negare, prima dell'imposizione, la configurabilità di situazioni soggettive del privato, ivi ricorrendo solo la posizione soggettiva di potere dell'A.F.

relative all'esercizio del potere che conferiscono sì poteri dispositivi di interessi, ma non di quelli di matrice economico - sostanziale, riservati alle scelte di indole politica: il contribuente, pertanto, può dirsi vantare una posizione di interesse legittimo.

Di contro, si verte in tema di <norme di relazione> allorché queste disciplinano direttamente gli aspetti economico - sostanziali della prestazione tributaria, non conferendo margini dispositivi di interessi all'Amministrazione finanziaria, la quale è parte di un rapporto intersoggettivo paritetico, non essendole riconosciuto un particolare potere di supremazia nei riguardi del singolo.

Il risultato cui il contribuente tende è garantito in modo diretto dalla norma, in assenza del vaglio amministrativo.

A fronte della norma di relazione, finalizzata a risolvere conflitti intersoggettivi di interessi in un contesto paritario, il contribuente è titolare di diritti soggettivi.

Lo spazio di valutazione che si riscontra nelle fasi dell'istruzione e dell'esazione del tributo, in cui l'Autorità fiscale non abbandona il potere pubblico, che esercita nel rispetto di parametri di imparzialità e trasparenza, non è incompatibile con la riserva di cui all'art. 23 Cost., non comportando decisioni che incidono sulle scelte sostanziali dell'imposizione tributaria, riservate al legislatore.

L'Autorità fiscale ha altresì margini di operatività discrezionale che, pur non interessando necessariamente la fase istruttoria oppure quella finalizzata alla riscossione del credito tributario, può tuttavia adottare in circoscritti contesti, dove vengono effettuati contemperamenti di interessi di origine pubblicistica e privatistica che nulla hanno a che vedere con le scelte di politica economica alla giusta determinazione della pressione tributaria, ma che comunque possono implicare, per esempio, scelte di opportunità per una celere definizione dei rapporti fiscali in correlazione al presunto gettito tributario, o

all'economicità dell'impiego delle pubbliche risorse, o all'effetto suadente dei controlli, ecc., in cui, comunque, essa non fa scelte di politica fiscale.

La stessa normativa tributaria ha introdotto istituti che attribuiscono al Fisco un certo margine valutativo in ordine ad alcune scelte prese in fase accertativa, su cui si dirà nel prosieguo della trattazione.

Di recente la Corte di Cassazione a Sezioni Unite si è espressa riconoscendo che l'Amministrazione fiscale non si pronuncia esclusivamente con provvedimenti che sono l'espressione di poteri vincolati ma anche con atti espressione di una certa discrezionalità, come nell'ipotesi dell'autotutela¹⁵⁸.

In genere emerge manifestazione di discrezionalità ogni volta in cui l'Autorità fiscale si esprime attraverso pure forme di esternazione del potere pubblicistico, alle quali fanno da contraltare vincoli di imparzialità, trasparenza e buon andamento.

Va da sé che l'esercizio delle scelte discrezionale deve avvenire, così come nel diritto amministrativo, in ossequio alle regole di legittimità e di merito, identificandosi le prime sia nelle norme che attribuiscono il potere discrezionale medesimo sia in quelle che derivano dai parametri ai quali deve necessariamente informarsi la scelta amministrativa, mentre le regole di merito si sostanziano nella conformità delle scelte discrezionali alle regole non giuridiche di buona amministrazione ed esprimono l'opportunità e la convenienza del provvedimento amministrativo, allo scopo di assicurare l'efficienza e l'economicità dell'azione della pubblica amministrazione.

Aderendo alla posizione dottrinale secondo cui nell'avviso di accertamento sia insito il carattere provvedimentoale, se ne afferma l'autoritatività, caratteristica dell'azione di pubblici poteri, nel senso della sua attitudine a

¹⁵⁸ La Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che non costituisce indebita interferenza della giurisdizione sulle modalità di esercizio del potere amministrativo il riconoscere come danno risarcibile le spese legali sostenute dal contribuente per proporre ricorso contro l'atto illegittimo, non annullato in sede di autotutela sollecitata a seguito di istanza di parte (Cass., sez. III civ., 19 gennaio 2010, n. 698, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 57 ss.). Il silenzio o il diniego espresso di autotutela, e quindi la mancata adozione del *contrarius actus* da parte dell'A.F., integra l'elemento soggettivo della colpa ai fini della responsabilità civile. Si rinvia al Cap. IV, parag. 3.

divenire definitivo, dunque ad imporsi unilateralmente sul destinatario, se non impugnato.

L'autoritatività, quindi, prescinde dall'avocazione in capo al legislatore delle valutazioni riguardanti gli aspetti sostanziali dell'obbligazione tributaria, tradizionalmente precluse al Fisco, dunque dalle determinazioni di meritevolezza economico - sociale inerenti il prelievo tributario; per tale ragione si ritiene che gli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria non siano impugnabili per abuso di potere, ma per violazione di legge.

L'Autorità fiscale, tuttavia, comunque effettua valutazioni di matrice interpretativa della normativa e dei fatti, sia pur non riguardanti interessi di ordine socio - economico e politico, che impone e formalizza attraverso la forza di un atto amministrativo, idoneo a consolidarsi se non impugnato¹⁵⁹.

Dalla predeterminazione in sede normativa degli aspetti sostanziali dell'imposizione tributaria, c'è chi ne ha fatto discendere la considerazione per cui il potere impositivo dell'Autorità fiscale ha mera natura accertativa e chi, addirittura, ha ritenuto l'inesistenza di un potere amministrativo in senso proprio, derivandone che l'atto di imposizione è solo un atto, carente di ogni caratteristica provvedimentoale¹⁶⁰.

Alcuna dottrina, inoltre, pur riconoscendo la natura provvedimentoale dell'avviso di accertamento, predilige parlare non di vero atto di accertamento, ma di funzione e di attività impositiva¹⁶¹.

¹⁵⁹ V. LUPI, *Manuale giuridico di diritto tributario*, Roma, 2001, pagg. 85, ss.; l'autore ritiene riduttiva la giustificazione processualistica dell'attitudine del provvedimento a diventare definitivo se non impugnato avanzata da DE MITA, in *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999, 15 ss., secondo cui tale idoneità dipenderebbe <da un potere in capo all'emittente, e non è un dettaglio legislativo accidentale introdotto dalla norma processuale per rispondere alle esigenze pratiche di non lasciare il rapporto per troppo tempo nell'incertezza>.

¹⁶⁰ Cfr. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, pagg. 3, ss.

¹⁶¹ Con il termine funzione in dottrina si è soliti riferirsi esclusivamente all'attività della Pubblica amministrazione svolta in modo autoritativo; sul punto si veda PUBUSA, *L'attività amministrativa in trasformazione*, Torino, 1993, pag. 97; ORLANDO, *Principi di diritto amministrativo*, Firenze, 1892, pag. 229.

2. Tra diritto soggettivo ed interesse legittimo: il rilievo della distinzione

Secondo la teoria prevalente, mentre a fronte del potere discrezionale possono esistere solo interessi legittimi, rispetto all'attività vincolata possono venire in rilievo sia diritti che interessi, a seconda che la norma che disciplina l'attività o il potere pubblico esercitato sia volta a tutelare in via diretta e primaria l'interesse privato o quello pubblico¹⁶².

Parte minoritaria della dottrina giusamministrativista ha invece sostenuto che solo quello discrezionale è un potere giuridico¹⁶³.

La dottrina maggioritaria ha però sostenuto la perfetta compatibilità della figura del diritto soggettivo con la nozione di potere pubblico¹⁶⁴.

In campo tributario, si possono riferire quattro tesi.

Quella maggioritaria sostiene la natura di diritto soggettivo in capo al contribuente, sia a fronte della potestà normativa d'imposizione che di quella amministrativa d'imposizione¹⁶⁵.

¹⁶² Vedi SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984, 112; GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. I, Milano, 1970, 514, per l'assunto che occorre verificare caso per caso se la norma attribuisca al privato una tutela in ordine al bene della vita, oppure una tutela realizzabile soltanto attraverso l'esercizio di una potestà altrui; NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 188 ss., secondo il quale laddove la norma vincoli l'attività amministrativa nell'interesse non del singolo destinatario, ma della P.A., il privato dispone di interessi legittimi; GUARINO, *Atti e poteri amministrativi*, in *Dizionario amministrativo*, vol. I, Milano, 1983, 332, che afferma come anche le norme disciplinatrici di attività interamente vincolata possono essere poste nell'interesse generale, e quindi essere fonte di interessi legittimi.

¹⁶³ Cfr. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, 3 ss.

¹⁶⁴ Vedasi CANNADA BARTOLI, *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964, 134 ss., e DOMENICHELLI, *Giurisdizione esclusiva e pienezza della giurisdizione*, Padova, 1988, 44 ss.

¹⁶⁵ In tal senso RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 373 ss.; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, XVI; MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1936; BERTOLISSI, *Qualche considerazione in margine ad un recente dibattito su procedimenti tributari e garanzie del cittadino: il diritto tributario tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1984, 414; NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 66 ss.; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 74; LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 15 ss.; GALLO, *Il giusto processo tributario*, in *AA.VV.*, *Il giusto processo*, Roma, 2003, 106 ss; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, 68 ss.

Altra posizione dottrina sostiene all'opposto la natura di interesse legittimo alla situazione giuridica soggettiva vantata dal contribuente¹⁶⁶.

La tesi dominante trova sicuro addentellato normativo nei precetti costituzionali, primo fra tutti quello di capacità contributiva, ma anche, con riferimento ai poteri istruttori, alle libertà tutelate dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.¹⁶⁷; conferma nel diritto positivo si trova anche negli artt. 10 e 12 dello Statuto dei diritti del contribuente¹⁶⁸.

Una terza soluzione è cercata da chi ritiene che prima dell'imposizione non vi siano addirittura situazioni soggettive del privato, ma soltanto una posizione soggettiva di potere dell'A.F.¹⁶⁹

Infine, un'ultima opzione interpretativa, che a chi scrive pare preferibile, ritiene che, pur essendo l'intera attività amministrativa fondata sulla legge e tipizzata, anche nel fenomeno tributario si distinguono momenti di attività vincolata e segmenti di attività discrezionale, con conseguente differente atteggiarsi delle situazioni giuridiche soggettive del contribuente¹⁷⁰.

La corretta qualificazione della situazione giuridica vantata dal contribuente lungi dall'essere una mera questione di teoria del diritto avulsa da risvolti pratici.

Benché la distinzione sia stata approfondita per più di un secolo da dottrina e giurisprudenza allo scopo di individuare il giudice munito di giurisdizione tra il plesso ordinario e quello amministrativo, gli stessi approdi concettuali possono valere nella materia che ci occupa.

Premesso, infatti, che non v'è più alcun dubbio in merito alla valenza della giurisdizione tributaria quale speciale ed esclusiva, per materia, avente ad

¹⁶⁶ Si rinvia a GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 248 ss. e ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 101 ss.

¹⁶⁷ Per approfondimenti si rimanda al successivo capitolo.

¹⁶⁸ Rispettivamente, l'art. 10 della L. 212/00 tutela l'affidamento e la buona fede e l'art. 12 i diritti e le garanzie del soggetto sottoposto a verifica. Vedi

¹⁶⁹ Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 173-175.

¹⁷⁰ Vedi PODDIGHE, cit., 184, il quale aderisce alla teoria dichiarativista, ammettendo che la norma sostanziale tributaria sia una norma materiale, per cui la genesi dell'obbligazione tributaria sarebbe correlata unicamente al verificarsi del presupposto fissato dalla norma impositiva e non da atti del contribuente o dell'Amministrazione. Il che si riflette sul modo di concepire il potere tributario e la natura delle posizioni soggettive del contribuente.

oggetto i rapporti tra A.F. e contribuenti in tema di tributi, per altro verso questioni di giurisdizione possono porsi qualora si ricerchi una tutela per le lesioni (patrimoniali e non) subite dal privato per effetto dell'esercizio dei poteri di indagine del Fisco, che non riverberino i propri effetti sull'attività di accertamento¹⁷¹.

In simili ipotesi, prendendo atto dei limiti interni della giurisdizione tributaria e della conseguente impossibilità di far valere un tale "vizio" dell'attività di indagine in sede di impugnativa di un atto impositivo tra quelli individuati nell'art. 19 D.Lgs. 546/92, è necessario riconoscere l'esatta situazione sostanziale vantata dal contribuente per affermarne la tutelabilità, in ipotesi, innanzi al giudice ordinario o a quello amministrativo.

E' inoltre utile interrogarsi circa l'azionabilità limitata offerta oggi dal processo tributario, che non contempla tipicamente tra le azioni di condanna quelle di risarcimento¹⁷², eccezion fatta per i danni da responsabilità aggravata per lite temeraria ex art. 97 c.p.c.¹⁷³

Volendo ripercorrere brevemente l'*excursus* dell'ordinamento in tema di riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo, va rammentato che sotto il vigore della L.A.C.¹⁷⁴ i conflitti di attribuzione¹⁷⁵ erano risolti in favore della P.A. per gli atti *iure imperii*, nei quali vi fosse spendita di poteri pubblicistici autoritativi, mentre il giudice ordinario aveva cognizione degli atti *iure gestionis*, ove si riconosceva la presenza di diritti soggettivi in assenza dell'esercizio di pubblici poteri regolati da norme di carattere pubblicistico.

Il giudice amministrativo nacque con la Legge 5992/1889, istitutiva della IV sezione (giurisdizionale) del Consiglio di Stato; tuttavia l'art. 3 della Legge

¹⁷¹ Si anticipa qui un problema che verrà affrontato *funditus* nel IV capitolo.

¹⁷² Né quelle dichiarative c.d. di accertamento negativo.

¹⁷³ I quali si producono "nel" processo.

¹⁷⁴ Legge abolitrice del contenzioso amministrativo: Legge 2248/1865 all. E.

¹⁷⁵ Il plesso amministrativo non era ancora un "giudice", per cui si verteva di divisione di attribuzioni e non di conflitto di giurisdizione.

5992 individuava solo i vizi dell'atto amministrativo, rimessi a detto giudice, senza che l'interesse legittimo venisse in rilievo quale posizione giuridica sostanziale¹⁷⁶.

Oggetto di tutela era quindi l'atto¹⁷⁷ e non il rapporto sostanziale tra P.A. e privato cittadino.

Pertanto anche con l'istituzione della IV Sezione del Consiglio di Stato, il criterio discrezionale tra G.O. e G.A. non si fondava sulla natura della situazione giuridica lesa.

Con la successiva istituzione delle giunte provinciali amministrative e della V Sezione del Consiglio di Stato si pose il problema del riparto di giurisdizione, risolto talvolta sulla base del *petitum* formale e talaltra del *petitum* sostanziale¹⁷⁸.

L'entrata in vigore della Carta costituzionale, segnatamente dell'art. 103, ha consacrato il principio cardine della *causa petendi* come spartiacque tra G.O. e G.A., imperniato sull'intrinseca natura della posizione dedotta in giudizio ed individuata dal giudice con riguardo ai fatti allegati ed al rapporto giuridico del quale questi sono manifestazione.

Ad oggi i parametri adottati dalla dottrina per distinguere, quindi, il diritto soggettivo dall'interesse legittimo si fondano sull'antinomia attività di imperio-attività di gestione, oppure su quella norme di azione-norme di relazione, ed ancora attività vincolata-attività discrezionale, ed infine su carenza di potere-cattivo uso di potere.

¹⁷⁶ L'interesse legittimo era relegato al rango di titolo di legittimazione processuale.

¹⁷⁷ Natura impugnatoria-annullatoria della tutela.

¹⁷⁸ Secondo il criterio del *petitum* formale, il G.A. era munito di giurisdizione se veniva utilizzato lo strumento impugnatorio, per cui si accedeva ad un controllo di legittimità dell'atto per il suo annullamento, anche qualora venissero in rilievo diritti soggettivi; al G.O. si ricorreva per la sola tutela risarcitoria, prescindendosi quindi dalla natura della posizione giuridica azionata. Il diverso criterio della *causa petendi* o *petitum* sostanziale, segna il *discrimen* assegnando al G.A. l'annullamento dell'atto lesivo di un interesse legittimo (che diviene una posizione sostanziale autonoma dal diritto soggettivo).

Per quel che in questa sede rileva, espunti i criteri discretivi fondanti sull'attività di gestione e sulle norme di relazione¹⁷⁹, e relegata la distinzione carenza di potere e cattivo uso di potere¹⁸⁰ ad ipotesi assolutamente marginali¹⁸¹ assume non poco momento il confronto tra attività vincolata e attività discrezionale.

Secondo una prima teorica, nell'attività vincolata la norma che disciplina l'azione amministrativa dà alla P.A. nel caso concreto non un potere discrezionale, ma la possibile spendita di poteri pubblicistici in modo vincolato, senza libertà e supremazia, per cui il privato resta titolare di un diritto soggettivo (quindi giurisdizione ordinaria), prima ed indipendentemente dall'attività amministrativa, perché la norma indica compiutamente cosa al privato spetta.

Nell'attività discrezionale la norma, invece, disciplina l'azione amministrativa conferendo alla P.A. un potere discrezionale¹⁸², portando all'affievolimento del diritto soggettivo ad interesse legittimo; la giurisdizione apparterrebbe quindi al G.A.

¹⁷⁹ Nel rapporto d'imposta non pare aver significato ipotizzare un'attività di gestione, contrattuale e paritetica, né norme disciplinanti un rapporto intersoggettivo paritetico, tali da fondare l'assunto di diritti soggettivi, civili o politici. L'attività di imposizione è tipicamente attività pubblicistica autoritaria e vincolata, salvi i margini di discrezionalità che si dirà in prosieguo.

¹⁸⁰ Sulla distinzione tra carenza in astratto e in concreto del potere, visti i confini di indagine del presente lavoro, si rinvia alla cospicua letteratura amministrativa sull'argomento.

¹⁸¹ Che comunque andrebbero risolti senz'altro in favore della giurisdizione delle commissioni tributarie a fronte di un atto impositivo emesso da un ufficio incompetente; problemi potrebbero semmai porsi nell'ipotesi di scuola di un provvedimento emesso da un organo appartenente ad altro plesso amministrativo, per cui l'atto sarebbe radicalmente nullo o, per alcuni, inesistente. Cionondimeno, anche in simili rare ipotesi, può porsi la concreta esigenza di tutelare in via diretta ed immediata diritti ed interessi violati nella fase delle indagini fiscali condotte dall'organo sfornito di potere.

¹⁸² Ci si riferisce qui alla nozione di discrezionalità amministrativa, come capacità di disciplinare situazioni giuridiche sulla base di una valutazione della P.A., un potere di ponderazione degli interessi pubblici e privati coinvolti nell'azione amministrativa, sindacabile soltanto per illogicità o non coerenza estrinseca; altro è la discrezionalità tecnica, intesa come scelta sfornita di libertà di determinazione nell'emanare l'atto e nel fissarne il contenuto, ma fondata sull'applicazione di metodi, nozioni e regole della scienza, di arti o discipline.

Secondo i più recenti arresti della dottrina e della giurisprudenza si configura un interesse legittimo, e non un diritto soggettivo, anche innanzi ad un'attività vincolata nell'interesse pubblico.

Il diritto soggettivo si rinviene, pertanto, nelle sole ipotesi di attività vincolata nell'interesse privato.

Il potere tributario è senz'altro tra i poteri autoritativi vincolati: seguendo la scienza giusamministrativa dovrebbe quindi parlarsi di interessi legittimi, attribuendo senz'altro le norme tributarie poteri vincolati nell'interesse pubblico¹⁸³.

Purtuttavia, i tributaristi sogliono inquadrare la posizione soggettiva passiva del contribuente quale diritto soggettivo, vertendosi in tema di diritti patrimoniali, la cui integrità è tutelata a livello costituzionale.

A ben vedere, anche a fronte della massima espressione dell'iniziativa economica privata, quale è la proprietà prima ancora che l'impresa, nessuno dubita dell'affievolimento del diritto soggettivo reale a fronte dell'esproprio da parte della pubblica autorità, anche laddove esso sia illegittimo.

Sembra, pertanto, che i timori espresso dai giustributaristi siano giustificati dalle differenze di tutela sino ad oggi accordate alle situazioni sostanziali, assumendo il solo diritto soggettivo il rango di posizione ampiamente riconosciuta e tutelata dall'ordinamento, anche sotto il profilo risarcitorio.

Ma tali timori non sembrano più fondati, non solo alla luce della storica sentenza delle SS.UU. di Cassazione n. 500/99 sulla risarcibilità degli interessi legittimi, ma anche sul venir meno della c.d. pregiudiziale amministrativa e soprattutto sulla piena tutela riconosciuta all'interesse legittimo dal codice del processo amministrativo (D.Lgs. 104/2010), ormai in misura non inferiore al diritto soggettivo.

¹⁸³ Di residui di discrezionalità nell'attività degli uffici fiscali può parlarsi in tema di gestione ed organizzazione delle risorse, di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo, di scelta dei mezzi istruttori da utilizzare. Nel seguito del presente contributo si affronterà in particolare tale ultima tematica.

Ora, a ben vedere, il rilievo della tematiche di cui si discute nel diritto tributario non riguarda la posizione del contribuente avverso gli atti impositivi, autonomamente impugnabili ex art. 19 D.Lgs. 546/92, che è da sempre stata qualificata come diritto soggettivo, per i suddetti timori di una tutela inadeguata all'integrità patrimoniale che l'attività d'imposizione colpisce, ma che può assumere oggi una nuova natura giuridica di interesse legittimo, situazione giuridica sostanziale di pari rango del diritto soggettivo, cui si accompagna una visione del processo tributario come un rito impugnatorio di merito, volto a sostituire l'atto impugnato con la statuizione del giudice sul rapporto¹⁸⁴.

In effetti, intendere la giurisdizione tributaria come una giurisdizione esclusiva per materia, rende conoscibili al giudice tributario sia i diritti soggettivi che gli interessi legittimi, con pari mezzi di tutela¹⁸⁵, ma soltanto nel rispetto dei limiti esterni ed interni della giurisdizione in parola.

A fronte di atti istruttori illegittimi, di violazioni di legge commesse durante la fase delle indagini, di atti istruttori endoprocedimentali viziati per eccesso di potere, non può adirsi il giudice tributario, salva l'impugnativa dell'eventuale successivo atto impositivo, avverso cui eccepire anche i vizi degli atti prodromici.

Ed allora si pone la questione, posta da una parte minoritaria della dottrina, di rendere direttamente tutelabili simili posizioni, con mezzi di carattere inibitorio o risarcitorio e, ancor prima di individuare le azioni esperibili, di riconoscere il giudice munito di giurisdizione.

Pare a chi scrive non potersi porre in dubbio che il contribuente attinto dai poteri istruttori dell'A.F. possa vantare un interesse legittimo, connotato non

¹⁸⁴ Qui non si pone una connotazione di garanzie del bene della vita anelato dal privato, come invece negli interessi legittimi pretensivi, per i quali si è resa necessaria una rivisitazione del processo amministrativo. Nel rapporto tributario si verte esclusivamente di interessi legittimi oppositivi, volendo il contribuente opporsi all'azione dell'A.F. Semmai una "pretesa" è avanzata nel contenzioso in tema di rimborso; ma ivi pare più confacente un inquadramento della *causa petendi* nel diritto soggettivo patrimoniale del richiedente.

¹⁸⁵ Comunque limitati rispetto a quelli offerti per le medesime posizioni innanzi al G.O. e al G.A.

più dal mero interesse alla legalità dell'azione amministrativa, ma dalla sostanziale difesa del proprio patrimonio da compressioni e aggressioni illegittime e quindi dalla tutela del c.d. "bene della vita".

3. Poteri istruttori e posizioni soggettive

L'attività dell'Amministrazione Finanziaria non va circoscritta unicamente dalla sua preminente natura vincolata, com'è strettamente regolata dalla riserva di legge la potestà d'imposizione¹⁸⁶, ma ne va valorizzato anche il carattere discrezionale, in particolar modo emergente nella fase istruttoria dell'attività di accertamento.

Il problema della natura vincolata o discrezionale dell'*agere* amministrativo, incide marginalmente, secondo l'opinione che ci pare di condividere, sulla qualificazione della situazione giuridica soggettiva vantata dal contribuente. Come si è detto, anche nell'esercizio di un'attività interamente vincolata, la P.A. esercita pur sempre poteri autoritativi, nel senso visto in precedenza.

Ciò considerato, stando all'insegnamento della Consulta, dove vi è spendita di potere pubblico vi è interesse legittimo e non diritto soggettivo.

A maggior ragione la posizione soggettiva del contribuente a fronte dell'esercizio di poteri (autoritativi) di tipo discrezionale non può che qualificarsi come di interesse legittimo, avendo in tal caso la P.A. facoltà di scelta sulla ponderazione degli interessi pubblici e privati per la migliore realizzazione delle finalità sociali che la legge ad essa affida.

E proprio nella materia che qui ci occupa, l'Amministrazione Finanziaria esercita poteri istruttori di natura discrezionale, perlomeno quanto al *an, quid, quantum, quomodo*.

Pertanto, a nostro parere, al di là dei dubbi circa la natura di diritto soggettivo da attribuire alla posizione del contribuente a fronte della potestà

¹⁸⁶ Cui consegue anche il vincolo d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

di accertamento (intesa nella fase finale procedimentale di atto d'imposizione)¹⁸⁷, non può opinarsi circa il sicuro atteggiarsi come interesse legittimo delle situazioni giuridiche soggettive del contribuente durante le indagini fiscali¹⁸⁸.

Non sembra nemmeno al riguardo avere rilievo la circostanza, comunque non trascurabile, per cui l'esercizio dei poteri d'indagine si esternerebbe con atti amministrativi non provvedimentali (o meri atti amministrativi).

Per il vero, riteniamo che l'esercizio dei poteri istruttori sia legittimato non da atti endoprocedimentali non provvedimentali (ai quali la dottrina riconduce perlopiù gli atti propulsivi del procedimento, tra cui le richieste, le proposte, le diffide e le contestazioni), ma da veri provvedimenti amministrativi che dottrina e giurisprudenza chiamano atti procedimentali e atti presupposti¹⁸⁹.

¹⁸⁷ Si è affermato in dottrina che l'abbandono della concezione dello Stato quale titolare esclusivo della sovranità e della conseguente posizione di supremazia, l'interesse fiscale si configura non più come interesse "pubblico", ma interesse "collettivo", nel quale cioè confluiscono gli interessi di tutti i soggetti coinvolti nella funzione tributaria e non solo quello pubblico dell'ente impositore. Cfr. in tal senso GALLO, *Verso il "giusto processo"*, in *Rass. trib.*, 2003, 15. Al riguardo vedasi pure D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 945. E' stato anche sostenuto che l'interesse del privato sarebbe oggetto di una tutela diretta da parte della legge, che prescinderebbe dall'azione dell'Amministrazione finanziaria in quanto non lambito né affievolito dall'esercizio di un potere normativamente predeterminato. L'impostazione ultima tende ad escludere nel rapporto d'imposta quella mediazione del potere amministrativo al fine del perseguimento del c.d. "bene della vita" che nei rapporti tra privati ed autorità lascia i primi in una "mera" posizione di interesse legittimo. Il contribuente avrebbe quindi sempre un diritto soggettivo alla tutela della propria integrità patrimoniale, per mezzo dell'impugnativa dell'atto illegittimo che si discosta dalla rigida predeterminazione normativa di un'attività strettamente vincolata quale quella d'imposizione. Si rinvia a GARBARINO, *"Situazioni soggettive" e "rapporti" fondamentali nel diritto tributario e "tipo" di tutela giurisdizionale*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 368 ss.

¹⁸⁸ Del resto è diffusa in dottrina la convinzione che il privato, rispetto all'esercizio di poteri istruttori, sia titolare di interessi legittimi. Si vedano per tutti: SANTAMARIA, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, 658 ss.; LA GUARDIA, *Carenza di giurisdizione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 1989, 321 ss.; MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, 353 ss.

¹⁸⁹ In particolare, gli atti procedimentali sono parte di un procedimento amministrativo e sono preordinati all'emanazione del provvedimento finale che definisce il procedimento: in campo tributario la tesi dominante, qui contestata ma comunque confortata dal dato normativo dell'art. 19 D.Lgs. 564/92, ne limita l'impugnabilità soltanto attraverso i vizi (eventuali) del provvedimento finale. Gli atti presupposti sono invece il risultato di procedimenti autonomi ma collegati con altri procedimenti successivi, di cui condizionano la validità o l'efficacia: nel diritto amministrativo questi ultimi tipi di provvedimento

Pare, quindi, potersi affermare che la natura autoritativa possa e debba esprimersi anche a fronte di atti di tal natura ed effetto: anzi, i poteri d'indagine tributaria sono una delle massime espressioni della natura pubblicistica delle funzioni e poteri attribuiti all'A.F.

Quanto sinora argomentato in merito alla configurabilità in capo al contribuente di una posizione di interesse legittimo, sia nella fase istruttoria che a fronte dell'atto impositivo, ci porta inevitabilmente a non condividere l'attuale assetto della giurisdizione tributaria, limitata alla cognizione dei soli provvedimenti finali impositivi.

La tutela differita¹⁹⁰ non è tutela piena e, come si vedrà oltre, ciò stride col principio di effettività comunitariamente affermato.

Va comunque meditato che durante l'attività di indagine vengono in rilievo numerosi diritti e libertà costituzionalmente garantiti, la cui violabilità per motivi di pubblico interesse, quale l'esigenza di accertare il rispetto degli obblighi tributari per tutelare il c.d. interesse fiscale della collettività¹⁹¹ al concorso alle spese pubbliche in ragione della reale capacità contributiva di ciascuno, rende delicato l'assetto delle contrapposte posizioni.

Giova qui por mente alla giurisprudenza che riconosce un nucleo fondamentale di diritti inscalfibili da parte della pubblica autorità, tali da

devono essere impugnati nei termini (pena la loro incontestabilità successiva anche per mezzo dell'impugnativa dell'atto presupponente) ed il loro annullamento produce effetti invalidanti o caducanti rispetto agli atti e procedimenti collegati. Nel rapporto tributario d'imposta, la complessa vicenda che occupa la fase del controllo sostanziale, ci sembra più sussumibile nella tipologia degli atti presupposti, ma ciò, come osservato, necessita il superamento delle rigidità dei limiti interni imposti dall'art. 19 D.Lgs. 546/92.

¹⁹⁰ Parte della dottrina, al fine di garantire una tutela immediata contro l'atto istruttorio, ha ammesso la possibilità di adire il giudice civile, quando l'indagine leda diritti soggettivi, e quello amministrativo, nel caso di violazione di interessi legittimi. Non vi è, però, unanimità di consensi sull'individuazione dei casi nei quali è invocabile detta tutela immediata. Si rinvia a FANTOZZI, *Accertamento tributario* (voce), in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988, 12; TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 257; ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, 711 ss.; FICARI, *Utilizzazione e trasmissione di dati bancari, segreto bancario ed accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, 855 ss. *Contra* GLENDI, *Commentario delle leggi del contenzioso tributario*, Milano, 1990, 29. Cfr. altresì le risalenti Cass., 19 marzo 1984, n. 1866, in *Rass. trib.*, 1984, 439, e TAR Toscana, 12 novembre 1984, n. 1405, in *Rass. trib.*, 1985, 730 ss. sulla non impugnabilità dell'autorizzazione al segreto bancario in quanto avente effetti interni al procedimento tributario

¹⁹¹ Più che l'interesse fiscale dello Stato-apparato.

impedire l'effetto di affievolimento ad interesse legittimo a fronte di un illegittimo uso del potere¹⁹².

La giustificazione di una giurisdizione esclusiva, per materia, delle commissioni tributarie trova quindi nuova linfa nell'individuazione proprio di tali posizioni giuridiche soggettive di diritto di cui il contribuente dispone.

In altri termini, la giurisdizione esclusiva trova fondamento nella cognizione del giudice tributario di diritti soggetti personalissimi, interessati in fase di controllo istruttorio, e di interessi legittimi, che vengono in rilievo nel restante segmento procedimentale di accertamento, fino ad includervi la fase conclusiva della emanazione dell'atto impositivo (e qui la nostra opinione collide con la dottrina maggioritaria, volta a definire la situazione del contribuente innanzi all'avviso di accertamento, e atti similari, come di diritto soggettivo all'integrità patrimoniale¹⁹³).

La nostra sommessima opinione regge, quindi, al rilievo della natura esclusiva della giurisdizione tributaria.

A questo punto vi è da chiedersi che funzione svolga l'indagine circa l'essenza del potere esercitato dall'Amministrazione in fase di indagini istruttorie, circa la natura della posizione giuridica vantata dal contribuente

¹⁹² La giurisprudenza si è occupata in particolare delle lesioni al diritto alla salute.

¹⁹³ Autorevole dottrina riconosce al privato il diritto al rispetto, da parte del legislatore, dei criteri costituzionali del giusto riparto delle imposte quale posizione soggettiva avente natura di diritto inviolabile: ad un dovere inderogabile di contribuire alle spese pubbliche si affianca un diritto altrettanto inviolabile al rispetto delle limitazioni costituzionali a salvaguardia della "giusta imposta". Cfr. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario - Atti del convegno di studi tenutosi a Catania il 12-15 settembre 2007*, LA ROSA (a cura di), Milano, 2008, 78 ss. L'Autore, richiamandosi anche alla concezione dei diritti pubblici soggettivi del cittadino verso lo Stato, riconosce come diritto inviolabile del contribuente il diritto al rispetto della disciplina costituzionale del fenomeno fiscale, consistente non soltanto nei principi di giusta imposizione di cui agli artt. 2, 3 e 53 Cost., ma altresì in tutti i numerosi ulteriori articoli in cui tali principi trovano sviluppo ed attuazione; il che ci pare possa valere per i principi costituzionali posti a presidio di diritti e libertà interessati dai poteri d'indagine tributaria, e quindi non soltanto per gli aspetti sostanziali del tributo, attinenti al presupposto e alla base imponibile, ma anche per i risvolti procedimentali dell'attuazione del prelievo fiscale, quali appunto le regole e i poteri relativi ai controlli. Vedasi SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2006, 475 ss.; BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, 313 ss.

nei vari segmenti del procedimento di accertamento, circa i limiti della giurisdizione tributaria e le azioni ivi esperibili.

Lo scopo è di dimostrare la insufficienza dei rimedi e tutele oggi offerte dal nostro ordinamento a salvaguardia della complessa situazione soggettiva del contribuente, e si intende ricondurre la problematica verso la soluzione di un ampliamento e riforma della giurisdizione tributaria, naturale giudice per l'inibitoria, l'annullamento, l'accertamento, la condanna, a fronte di qualsiasi potere esercitato dall'A.F. nell'attuazione del prelievo tributario.

4. Indagini fiscali e libertà inviolabili

Durante il controllo fiscale si assiste ad una contrapposizione di esigenze: quella del fisco di esercitare i poteri di investigazione finalizzati alla tutela degli interessi tributari, da una parte, quella del contribuente di evitare che un incontrollato ed eccessivo esercizio dei poteri pubblici di indagine possa intaccare la propria libertà personale ed altri diritti fondamentali, dall'altra.

Le richiamate esigenze trovano la fonte nello stesso precetto costituzionale: al riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo la Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 della Costituzione).

Il bilanciamento tra valori confliggenti è rimesso al legislatore, attraverso la previsione costituzionale di riserve di legge; nella previsione ed attuazione dei poteri istruttori si pongono agli estremi, da un lato, l'inviolabilità delle libertà costituzionali sancita dagli artt. 2, 13, 14 e 15 Cost., e dall'altro l'esigenza del concorso alle spese pubbliche, consacrato dagli artt. 2 e 53 Cost.

La dottrina costituzionalista ha riconosciuto nell'art. 2 Cost. il luogo di soluzione di tutte le antinomie dell'intero sistema costituzionale, ponendo a

base dello Stato democratico sia l'inviolabilità dei diritti personali che l'inderogabilità dei doveri solidaristici¹⁹⁴.

La persona umana è sì titolare di diritti inviolabili, ma nei rapporti con la collettività e quindi in una dimensione sociale, non egoistica.

Quanto alla posizione preminente, parte maggioritaria della dottrina afferma una tendenziale prevalenza dei diritti di libertà, la cui espressione inviolabile costituisce la regola, a fronte di ipotesi eccezionali di compressione, ivi incluso l'interesse generale al reperimento delle entrate¹⁹⁵.

D'altronde, l'interesse pubblico alla riscossione delle entrate deve arrestarsi di fronte al diritto del contribuente ad una tassazione proporzionata alla propria effettiva capacità contributiva e, si ritiene a maggior ragione, non può senz'altro prevalere sui diritti sanciti dalla Costituzione a garanzia delle libertà della persona¹⁹⁶.

Qualora, invece, l'interesse generale all'attuazione del prelievo tributario incontra posizioni non riconducibili ai diritti inviolabili, come nel caso del diritto all'integrità patrimoniale, si dovrebbe affermare una certa preferenza al contrario per il fine pubblico di reperimento delle risorse finanziarie.

In dottrina e giurisprudenza si è ad esempio disconosciuta valenza particolare al segreto bancario¹⁹⁷ e al segreto professionale nei confronti dei poteri di indagine dell'A.F.¹⁹⁸

¹⁹⁴ In tal senso CRISAFULLI, *Lo spirito della Costituzione*, in AA.VV., *Discorsi e scritti sulla Costituzione*, I, Milano, 1958, 104. Cfr. anche MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, I, Padova, 1975, 155-156; BERTI, *Interpretazione costituzionale*, Padova, 1990, 403; BALDASSARRE, *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997, 47. In dottrina non vi è consenso unanime sulla possibilità di considerare i diritti di libertà personale come funzionali ai doveri inderogabili, per cui alcuni diritti, compresi quelli indicati negli artt. 13, 14 e 15 Cost., sarebbero attribuiti all'uomo come singolo, esclusivamente per soddisfare sue esigenze egoistiche.

¹⁹⁵ Così SCHIAVOLIN, cit., 917; ANTONINI, cit., 184 ss.; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1955, 184 nonché Id., *Fisco e Costituzione*, II, Milano, 1993, 206 ss. Contra BALDASSARRE, cit., 277.

¹⁹⁶ Cfr. VIOTTO, cit., 35, nota 72.

¹⁹⁷ Di recente sono state ampliate e rafforzate le indagini finanziarie, come strumenti preziosi per il contrasto dell'evasione fiscale, con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modd. in Legge 15 luglio 2011, n. 111 ed il D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con modd. in Legge 14 settembre 2011, n. 148. L'art. 11, co. 2, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. con modd. in Legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha poi introdotto l'obbligo per tutti gli

intermediari finanziari di comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria le informazioni concernenti i rapporti dagli stessi intrattenuti con i propri clienti e l'importo delle relative operazioni. In particolare, l'art. 2, co. 36-undevicies del D.L. 138/11 ha consentito all'Agenzia delle entrate, in deroga all'art. 7, co. 6, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 605, di elaborare "liste selettive" di contribuenti dalle quali poter attingere in sede di selezione, sulla base delle informazioni relative ai rapporti e operazioni finanziari. Va specificato che l'utilizzo delle informazioni finanziarie e delle loro elaborazioni non consente di per sé di fondare un accertamento presuntivo, dovendo l'ufficio ricorrere alle consuete forme procedurali ed autorizzazioni di cui agli artt. 32, co. 1, nn. 2), 6-bis) e 7), e art. 33, co. 2, D.P.R. 600/73 e agli artt. 51, co. 2, n. 2), 6-bis) e 7) e art. 52, ult. co., D.P.R. 633/72. Dai primi commentatori della novella legislativa è stato paventato il timore di una definitiva demolizione della riservatezza bancaria, nonché una compressione drastica dei diritti economici dei contribuenti, a causa di dati conservati e trattati in massa, senza il filtro di una preventiva valutazione degli specifici indizi di evasione sulla singola posizione. Purtroppo, giova rimarcare che l'enorme mole di informazioni finanziarie che affluisce nell'anagrafe dei conti andrà indirizzata esclusivamente alla formazione di liste selettive centralizzate meramente ricognitive, onde indicare indici di pericolosità fiscale su cui l'ufficio potrà poi procedere, se del caso e a seguito di un eventuale approfondendo istruttorio, alla formale richiesta di autorizzazione per l'accesso ed utilizzo dei dati stessi ai fini accertativi per il singolo contribuente. In attesa di una regolamentazione più dettagliata che fornisca istruzioni operative agli uffici, la Circolare n. 18/E del 31 maggio 2012 sulla prevenzione e contrasto all'evasione per l'anno 2012 indica che la selezione dei contribuenti a rischio <sarà presto assistita dall'incrocio delle dette movimentazioni>, relative ai rapporti finanziari affluite all'Anagrafe tributaria, <con i volumi d'affari dichiarati e, in caso di discrasia, il controllo dovrà prioritariamente avvenire utilizzando le informazioni relative ai predetti rapporti>. In tema di discrezione nella scelta del mezzo istruttorio e nella selezione dei contribuenti da controllare, va richiamato l'art. 12 della Legge 212/00, il quale prevede, tra l'altro, il diritto del contribuente sottoposto a verifica di conoscere le ragioni del controllo. Qualche sporadica pronuncia delle commissioni di merito ha ritenuto addirittura inutilizzabili le prove raccolte in sede di verifica, senza che l'ordine di accesso prevedesse le ragioni del controllo (vedi da ultimo Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. VI, 10 luglio 2007, n. 67), poiché l'atto di accertamento sarebbe illegittimo per violazione di legge (tesi della c.d. invalidità derivata). Per il vero, ci sembra che l'appena esposta posizione giurisprudenziale tenda erroneamente a sovrapporre la questione dell'utilizzabilità delle prove irrualmente acquisite con qualsiasi violazione di disposizioni procedurali. Al riguardo vedasi Cass. 19 giugno 2001, n. 8344, con nota di CAPUTI, in *Il Fisco*, n. 27, 2001, 9367 e RUSSO, FRANSONI, *Id.*, n. 43, 2001, 13847, per l'inesistenza nell'ordinamento tributario di un principio di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite (cfr. pure Cass. 8273/03). In tema si richiama spesso l'art. 37 del D.P.R. 600/73, secondo cui gli uffici procedono al controllo utilizzando tutti i dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza (diciture simili sono utilizzate anche in altre disposizioni del D.P.R. 600/73, quali gli artt. 38, co. 3, 39, co. 1 e 2, 41, co. 1 e 2 e nell'art. 55 del D.P.R. 633/72). Si potrebbe semmai ipotizzare una sindacabilità, in punto di eccesso di potere, in relazione alla giustificabilità ed alla razionalità delle modalità operative scelte dall'ufficio precedente; ma il rischio di invadere la sfera di attribuzioni della P.A. è evidente, laddove si verta di discrezionalità e difetti una giurisdizione di merito.

¹⁹⁸ Vedasi NUZZO, *Poteri di polizia, segreto bancario e repressione degli illeciti fiscali nella c.d. legge La Torre*, in *Giur. comm.*, 1984, 533. Il segreto professionale, per parte della dottrina, sarebbe però inviolabile perché troverebbe fondamento nel diritto di difesa di cui all'art. 24, co. 2, Cost. oppure nel diritto alla segretezza della corrispondenza ai sensi dell'art. 15 Cost. o, infine, nel diritto alla riservatezza. Si rimanda anche a MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*,

Dall'esame dei poteri istruttori che gli organi di investigazione possono utilizzare allo scopo di ottemperare alle investigazioni di rispettiva competenza, tra cui, fondamentale quelli di cui al D.P.R. n. 633/1972 (artt. 51 - *Attribuzione e poteri degli Uffici dell'Imposta sul valore aggiunto* - e 52 - *Accessi, ispezioni e verifiche*) e al D.P.R. n. 600/1973 (artt. 32 - *Poteri degli uffici* - e 33 - *Accessi, ispezioni e verifiche*), emerge in maniera evidente che tra i diritti inviolabili "sacrificabili", sia pur entro i circostanziati margini ammessi dalla norma, si annoverano quelli riguardanti alcune libertà fondamentali, quali l'inviolabilità della libertà personale (art 13, primo comma Cost.), l'inviolabilità del domicilio (art. 14, primo comma Cost.), l'inviolabilità della libertà e della segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione (art. 15, primo comma Cost.)¹⁹⁹.

5. Limiti alle restrizioni dei diritti di libertà

La libertà personale esclude qualunque forma di detenzione, ispezione o perquisizione personale e "qualsiasi altra forma di restrizione alla libertà personale"²⁰⁰.

L'art. 13 prescrive che la materia delle limitazioni della libertà personale è coperta da riserva assoluta di legge e che le singole limitazioni, compiute in applicazione della legge, possano essere realizzate esclusivamente a seguito di un atto motivato e proveniente dall'autorità giudiziaria.

2011, 1 ss., il quale affronta la problematica del coinvolgimento degli interessi di terzi rispetto al soggetto controllato.

¹⁹⁹ Autorevole dottrina ha ritenuto che il riconoscimento dei diritti inviolabili dell'uomo ad opera dell'art. 2 della Costituzione e l'accenno in esso contenuto allo svolgimento della sua personalità, ripreso e rafforzato nell'art. 3, secondo comma e in altre disposizioni della Costituzione, determina che fra i principi supremi costituzionali venga incluso quello che garantisce la libertà personale, intesa tanto in senso fisico che morale, da alcuni denominato "principio personalista" (PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Roma, 1984, 169). In argomento, MORTATI, *Raccolta di Scritti*, Milano, 1972, I, 155; MESSINETTI, *Personalità (diritti della)*, in *Enc. dir.*, Vol. XXXIII, 362 ss.

²⁰⁰ Per un approfondimento in dottrina del principio: ALLEGRETTI, in *Riv trim. dir. pubbl.*, 1976, 473 ss.; VASSALLI, in MORTATI, *Raccolta di Scritti*, Milano, 1972, III, 1097 ss.; CARLASSARRE, in *Giur. costit.*, 1982, I, 98; PINNA, *ivi*, 1983, I, 592 ss.

Prevede, inoltre, che soltanto in via provvisoria, in casi di necessità ed urgenza tassativamente previsti dalla legge, sono ammissibili limitazioni della libertà personale ad opera dell'autorità di pubblica sicurezza e comunque, i relativi provvedimenti devono essere comunicati entro un termine massimo di quarantotto ore all'autorità giudiziaria e perdono ogni effetto se questa rifiuta di convalidarli o non li convalida entro le quarantotto ore successive dal ricevimento della comunicazione (art 13, terzo comma Cost.).

Una forma di attuazione del principio di tutela della persona e di sviluppo della libertà personale deve individuarsi nel "diritto alla riservatezza" che, pur non essendo esplicitamente previsto dalla Carta costituzionale, risulta tuttavia presupposto da parecchie sue disposizioni e pertanto è da considerarsi come principio costituzionale non scritto²⁰¹.

L'inviolabilità del domicilio (art 14 Cost.) è dettata dall'assunto secondo cui esso rappresenta l'ambito spaziale in cui l'individuo esercita la propria personalità; ne deriva che la sua tutela è legata da un vincolo di stretta strumentalità alla tutela della libertà personale.

L'inviolabilità del domicilio è garantita dalla riserva assoluta di legge e dalle garanzie della libertà personale, cui si è fatto cenno. Sono ammesse deroghe per le ispezioni o gli accertamenti originati da motivi di sanità e di incolumità pubblica o decisi in vista del perseguimento di fini economici o fiscali²⁰².

Analogamente inviolabile è la libertà e la segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione (art 15 Cost.), questa intesa come qualunque messaggio avente uno o più destinatari determinati. L'individuo può, attraverso tale strumento di comunicazione, manifestare anche il proprio pensiero e le proprie opinioni.

Tali diritti fondamentali costituiscono un insieme di "libertà negative" in quanto finalizzate ad evitare che nella sfera individuale si verifichino

²⁰¹ In questi termini, PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 184.

²⁰² In dottrina, Tedeschi, *Domicilio, residenza e dimora*, voce del *Noviss. Digesto*, appendice.

interferenze da chiunque provenienti, dunque sia ad opera di privati che della stessa pubblica autorità²⁰³.

Ai diritti fondamentali spettanti al cittadino, sia come singolo, sia nell'ambito delle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, si contrappone il principio di solidarietà, richiamato dalla seconda parte dell'art. 2 della Costituzione (ma anche in altre disposizioni della Carta fondamentale), a mente del quale "la repubblica (...) richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale".

Così come la prima parte dell'art. 2 evidenzia i caratteri generali che sono alla base delle disposizioni, costituzionali e legislative, che trattano dei singoli diritti, alla stessa stregua la seconda parte pone le basi delle disposizioni riguardanti i doveri; queste ultime, pur non essendo tutte di rango costituzionale, tuttavia devono necessariamente trovare giustificazione nella Costituzione "(...) qualora comportino una deroga al principio di eguaglianza oppure ad altre disposizioni costituzionali che garantiscano diritti"²⁰⁴.

L'aggettivo "inderogabili", riferito ai doveri, si accosta, diametralmente, all'inviolabilità dei diritti, quasi a voler significare la centralità di tali diritti e doveri nell'assetto costituzionale; un'eventuale cambiamento del sistema basato sul delicato connubio stravolgerebbe il sistema politico intaccando i principi basilari della Costituzione materiale, "rovesciandola"²⁰⁵.

²⁰³ Si veda DI MAJO, in *Giur. it.*, 1980, I, 439 ss. In merito alla contrapposizione tra le cosiddette "libertà positive" e "libertà negative", Constant, *De la liberté des anciens comparée a celle des modernes*, 1819; BOBBIO, *Politica e cultura*, 1974, 160 ss.

²⁰⁴ In questo senso, PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 187. Si confronti CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, 1968.

²⁰⁵ Analogamente, PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 187. L'Autore precisa che "(...) il principio di solidarietà si concreta in quattro regole fondamentali desumibili dai singoli passi della Costituzione ed identificabili, da un lato, nell'affermazione del dovere che ciascun singolo cittadino ha di istruirsi al fine di sviluppare la propria personalità, per sé stesso per rendersi utile alla società (...), del dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorrano al progresso materiale e spirituale della società (art. 4, secondo comma), e del dovere di essere fedeli alla Repubblica e di osservare la Costituzione e le leggi (art. 54, secondo comma), nonché,

Tra “i doveri inderogabili” si annota, per quanto interessa in questa sede, quello del pagamento dei tributi (che pur rappresentando la principale manifestazione del dovere di prestazione patrimoniale, non è l’unica che se ne possa configurare), solennizzato nell’art. 53 della Costituzione, il quale dispone che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” e che “il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

L’articolo 53 va letto in correlazione con l’art. 23 che copre la materia con una riserva relativa di legge, secondo cui “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge” (tale riserva si ritiene riguardi non soltanto riduttivamente le sole prestazioni patrimoniali o personali, ma sia da inquadrarsi quale supporto basilare a sostegno del generale principio solidaristico, per cui ogni richiesta di adempimento di un dovere al cittadino deve trovare fondamento in una disposizione di legge).

L’esercizio dei poteri ispettivi del fisco (tra i quali, emblematicamente quello di accesso, il quale si concretizza in un’attività molto invadente della sfera giuridica del destinatario), rientra nel novero delle cosiddette ispezioni economiche che, a propria volta, si collocano nell’alveo delle più generiche ispezioni amministrative: per quanto rileva in questa sede, le ispezioni economiche sono svolte da un soggetto pubblico nei riguardi di un soggetto privato (un imprenditore oppure un esercente un’arte o una professione che versa, nel contesto, in una situazione di obbligo di cooperazione), estraneo alla struttura amministrativa²⁰⁶.

dall’altro, nella limitazione per cui nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge>.

²⁰⁶ Dall’assunto ne consegue che dall’ispezione economica “restano dunque immediatamente escluse tutte le ispezioni amministrative che si espletino (ad onta del contenuto oggettivamente economico dell’operazione, come avviene - tra i controlli di gestione - per quello di economicità) all’interno della stessa organizzazione pubblica, solitamente poste in essere da un ufficio gerarchicamente sovraordinato o comunque avverso altro soggetto pubblico collocato in posizione di strumentalità rispetto alla struttura procedente” (PASSALACQUA, *Ispezioni economiche. Tipologie, procedimenti e approcci sistemici*, Padova, 2005, 338, 339).

Ne consegue che il fine di tale attività è sempre lo scopo economico incidendo sulla realtà economica di coloro che la subiscono.

Fermo restando che oggetto dell'indagine rimane la realtà economica del soggetto ispezionato, l'attività ispettiva promana pur sempre dall'apparato amministrativo, dunque da una struttura pubblica; è inevitabile, pertanto, che allo scopo economico, cui è preordinata, vada accostato il fine pubblicistico che, in ambito fiscale, non di raro presenta un marcato supporto sociale²⁰⁷.

L'affermazione trova agevole conferma nell'assunto secondo cui, posto che l'attività ispettiva del fisco si prefigge, tra l'altro, la verifica del rispetto della normativa tributaria e dei principi che ne sono alla base, tra i quali, evidentemente, quello della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, lo scopo di un efficiente esercizio delle potestà fiscali è finalizzato a realizzare anche una giustizia sociale: è giusto, dunque, che chi abbia una maggiore capacità contributiva, dunque una maggiore forza economica, contribuisca più di altri al supporto delle spese dello Stato; è altrettanto giusto che chi abbia una minore capacità contributiva dia un apporto inferiore o non contribuisca affatto a tali spese se addirittura privo di ogni attitudine a sostenerle in quanto titolare di un reddito ritenuto minimale ed appena sufficiente per sopravvivere.

Tutto questo, evidentemente, perché di massima il sacrificio che grava sul più ricco nell'affrontare le spese dello Stato è inferiore rispetto a quello che onera il meno ricco, per cui si impone, là dove è possibile, un sistema

²⁰⁷ Il soggetto pubblico che effettua l'ispezione è stato ritenuto che <si propone, con l'ispezione, di conformare il diritto di impresa in modo che questo non leda altri interessi costituzionalmente rilevanti, quali il dovere di solidarietà economica, la tutela del lavoro, della sicurezza, libertà e dignità umana ovvero altri interessi a cui corrispondono diritti costituzionalmente garantiti come il diritto alla salute e all'ambiente salubre> (PASSALACQUA, *Ispezioni economiche. Tipologie, procedimenti e approcci sistemici*, cit., 338, 339). Inoltre, <(...) i fini economici di molte delle ispezioni dell'economia coincidono con il perseguimento di quei fini sociali per cui l'iniziativa economica privata conosce limitazioni ai sensi dell'art. 41, c. 2 e 3 Cost., alle quali, in certi casi va pure a sommarsi in positivo la tutela del risparmio disposta dall'art. 47 Cost.>.

progressivo tributario. Il fine sociale sta proprio in questo: trattare in maniera diversa soggetti che versano in differenti condizioni economiche²⁰⁸. Da quanto fin ora evidenziato, si desume che è sempre opportuna una comparazione dei diversi interessi in gioco: è necessario, di volta in volta, che venga trovato il giusto equilibrio tra le divergenti esigenze oggetto di tutela che fanno capo sia ai diritti della persona sia agli altri valori di natura pubblicistica inerenti il procedimento tributario. Dalla misura in cui a tale equilibrio più o meno armoniosamente si perviene, potrà dirsi rispettato o meno il dettame costituzionale.

La dottrina si è interrogata sul punto della tenuta della normativa vigente in materia di poteri istruttori al cospetto delle garanzie costituzionalmente previste a tutela delle libertà fondamentali²⁰⁹.

Il Costituente ha posto a garanzia delle libertà inviolabili le riserve di legge e giurisdizione, il principio di uguaglianza e quelli di imparzialità e buon andamento, il principio del contraddittorio anticipato²¹⁰.

²⁰⁸ In argomento, PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, cit., 142, secondo il quale <assicurato a tutti il minimo vitale che consente in ogni caso il rispetto della personalità individuale, l'esercizio dei diritti di partecipazione politica, delle libertà civili ed economiche, ecc., la Costituzione si preoccupa altresì di contenere le disparità delle condizioni economiche e sociali derivanti dalle diversità di reddito entro limiti equi ed a tal fine prevede che coloro che sono forniti di tali redditi sopportino in misura più che proporzionale gli oneri connessi all'organizzazione della società (come è esplicitamente stabilito con riferimento al sistema tributario dall'art. 53, 2° comma, da cui è ricavabile un principio generale della "Costituzione economica">.

²⁰⁹ Decisi segnali verso un intendimento più moderno e "civile" dei rapporti tra Fisco e contribuenti sono venuti dallo Statuto dei diritti del contribuente, la cui portata innovativa, a distanza di oltre un decennio dalla sua entrata in vigore, segna ancora il passo in un sistema ordinamentale oramai poco propenso alla positivizzazione di principi e poco attento alle esigenze di coerenza del sistema, ed invece molto incline alla normazione d'urgenza, necessariamente frammentaria e contraddittoria. Va tra l'altro tenuto conto che la Legge 212/00 affianca a norme programmatiche e dichiarazioni di principio ben precise disposizioni di carattere immediatamente precettivo.

²¹⁰ Sulla questione la posizione della dottrina e della giurisprudenza non è affatto pacifica. Con l'ordinanza dell'11 maggio 2012, n. 7318, la Corte ha devoluto alle Sezioni Unite la questione della nullità dell'avviso di accertamento c.d. "anticipato", ovvero emesso prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, in violazione dell'art. 12, co. 7, Legge 212/00. La questione merita l'annotazione perché, a nostro avviso, la sua soluzione sottintende il diverso rilievo attribuito dalle varie pronunce al contraddittorio anticipato, ovvero preventivo all'emissione dell'atto di accertamento. Il contrasto giurisprudenziale, infatti, può ricondursi a tre diversi orientamenti: secondo un primo filone, la notifica prima del termine non determina la nullità dell'atto impositivo,

Vi sono, poi, delle garanzie poste dallo stesso legislatore ordinario a tutela delle posizioni giuridiche coinvolte nell'attuazione del prelievo tributario, tra cui il sistema delle autorizzazioni, la motivazione degli atti istruttori, il diritto di accesso²¹¹ e la tutela della riservatezza²¹².

stante la sua natura vincolata e l'assenza di previsioni espresse al riguardo, in considerazione anche dell'impregiudicata facoltà del contribuente di difendersi sia in sede amministrativa, con l'autotutela, che contenziosa, con la proposizione del ricorso (cfr. Cass. 19875/08, 3988/11, 21103/11); secondo un'altra posizione giurisprudenziale la violazione in questione inficerebbe l'atto di accertamento, da considerarsi nullo (vedi Cass. 6088/11); un ultimo, maggioritario, orientamento stabilisce la nullità soltanto nei casi di difetto di adeguata motivazione sulle ragioni di particolare urgenza che hanno indotto l'adozione dell'atto prima del decorso del termine sospensivo, con richiamo all'art. 21-septies Legge 241/90 e artt. 42 D.P.R. 600/73 e 56 D.P.R. 633/72 (così Cass. 244/09, 22320/10, 10381/11 e 18966/11).

²¹¹ La dottrina è divisa sulla possibilità di ammettere l'accesso agli atti istruttori anche prima della chiusura delle indagini. Sul diritto di accesso agli atti del procedimento tributario si segnalano due recenti decisioni del Consiglio di Stato, ad avviso delle quali è illegittimo il diniego opposto qualora il contribuente vanti un interesse concreto ed attuale all'ostensione degli atti relativi alle fasi di accertamento, riscossione e versamento, dalla cui conoscenza possano emergere vizi sostanziali procedurali tali da palesare l'illegittimità totale o parziale della pretesa impositiva (cfr. Cons. Stato, sez. IV, 19 gennaio 2012, n. 231 e sez. VI, 15 febbraio 2012, n. 766). Giova precisare che la giurisprudenza amministrativa recente e dominante qualifica il diritto di accesso, per quanto strumentale, come una posizione giuridica autonoma e distinta, meritevole di tutela a prescindere dalla ricorribilità o fondatezza dell'eventuale pretesa sottostante, che non può quindi costituire motivo ostativo all'ostensione. In tal senso si rinvia, da ultimo, a T.A.R. Lazio - Roma, sez. II, 18 novembre 2011, n. 9000, in *Giorn. dir. amm.*, 2012, 1, 89, secondo cui il diritto di accesso costituisce situazione attiva meritevole di protezione in quanto diretto al conseguimento di un autonomo <bene della vita>, con la conseguenza che la legittimazione all'accesso va riconosciuta a chiunque possa dimostrare che gli atti procedurali, che ne costituiscono l'oggetto, abbiano spiegato o siano idonei a spiegare effetti diretti o indiretti nei suoi confronti, a prescindere dalla lesione di una situazione giuridica. Il T.A.R. Lazio, così statuendo, ha riconosciuto il diritto di accedere agli atti dell'istruttoria tributaria, successivamente all'emanazione dell'atto impositivo, per una società lussemburghese sottoposta a verifica fiscale dalla Guardia di finanza che chiedeva all'Agenzia delle entrate di conoscere i documenti che il Governo del Granducato del Lussemburgo aveva trasmesso all'Amministrazione finanziaria in applicazione di accordi di cooperazione fiscale internazionale. Il T.A.R. Lazio ha rigettato le ragioni addotte dall'ufficio circa l'irrelevanza della documentazione trasmessa ai fini dell'elevazione dell'atto di accertamento e circa l'inutilità dell'accesso ai fini difensivi dell'istante. Conforme Tar Lazio, sez. III, 19 aprile 2011, n. 3446. Per una recente affermazione della teoria del riparto fondato sulla natura vincolata o discrezionale dell'attività, si rinvia alla recente Cass., SS.UU., 5 dicembre 2011, n. 25927, in *Urb. e app.*, 2012, 4, 401: il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo è legato al tipo di attività esercitata dall'amministrazione, discrezionale o vincolata, e quindi alla natura dell'interesse del privato che entra in rapporto con la P.A. Si segnala altresì Cons. Stato, 13 gennaio 2010, n. 53, in *Fisco*, 2010, 7, 968.

²¹² In cui ricomprendere il diritto alla privacy ed alla protezione dei dati personali, ma anche le ipotesi di segreto, tra cui quello professionale, quello delle indagini penali, il segreto bancario ed il segreto d'ufficio.

In particolare, sul rispetto della garanzia della riserva di giurisdizione²¹³, è stata sollevata qualche criticità in riferimento all'art. 52, co. 7, D.P.R. 633/72, laddove non subordina il sequestro di documenti e scritture rinvenuti nel corso delle ispezioni domiciliari ad alcuna autorizzazione giudiziale, in evidente contrasto con l'art. 14, co. 2, Cost.²¹⁴

Nel novero delle libertà fondamentali già la stessa Costituzione, come visto, pone delle deroghe in relazione alla compromissione della libertà personale (art. 13, primo e secondo comma), del domicilio (art. 14, primo e secondo comma) e della libertà e segretezza della corrispondenza e di ogni altra forma di comunicazione (art. 15, secondo comma). Ma al di là degli spazi consentiti è preclusa ogni invasione della sfera individuale. Un'illegittima intromissione consente al titolare dei diritti di reagire attraverso un potere di azione.

La limitazione dei diritti a seguito dell'esercizio dell'azione amministrativa del fisco durante la fase delle indagini va vista in un contesto di temporaneità. La potestà pubblica non debella definitivamente tali libertà ma può sacrificarle, entro determinati margini, nella misura e per il tempo strettamente necessario per raggiungere l'interesse pubblico.

Ogni eccessiva manifestazione di tali poteri è illegittima e pone il soggetto leso nella condizione, appunto, di reagire²¹⁵.

Ogni limitazione di tali diritti deve essere circoscritta dalla legge. È questo il principio di legalità che trova origine nell'art. 97, primo comma della

²¹³ Secondo la quale le restrizioni della libertà personale, domiciliare e di corrispondenza devono essere adottate con atto motivato dell'autorità giudiziaria.

²¹⁴ Vedasi sul punto VIOTTO, cit., 394 ss., anche con riferimento alla riserva di legge.

²¹⁵ Da qui la sensibilità palesata dal legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente da cui emerge la doverosità per il fisco, che si trova a dover scegliere tra l'esercizio di diversi poteri, alcuni più invasivi della sfera giuridica del destinatario, altri meno, ma accomunati da un simile grado di efficacia nel risultato auspicato, di utilizzare unicamente quelli che cagionino meno disagio al destinatario. Si veda URICCHIO, *Statuto dei diritti del contribuente* (voce), in *Digesto, disc. priv., sez. comm. (Agg.)*, 886 ss.

Costituzione, a detta del quale “i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizione di legge(...)”²¹⁶.

Tale principio va letto in sistematico legame con l’art. 101, secondo comma della Costituzione, secondo cui “I giudici sono soggetti soltanto alla legge” e con l’art. 113, il quale stabilisce che “contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa”.

Ne consegue che l’esercizio di ogni potere di investigazione tributaria deve trovare fondamento nella legge²¹⁷. Non solo: anche le singole modalità

²¹⁶ L’organizzazione di pubblici uffici secondo disposizione di legge va vista in un contesto non solo statico, ma anche dinamico; dunque il vincolo della legge riguarda anche l’esercizio esterno dell’agire della Pubblica amministrazione.

²¹⁷ In argomento, STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., secondo cui <L’autonomia sub-procedimentale delle ispezioni, e dell’attività istruttoria in genere, può essere spiegata anche in ragione della circoscritta finalità che queste si propongono. In altri termini, ciò che consente di riconoscere la natura ispettiva di una determinata attività è proprio la finalità di acquisizione di conoscenza che essa persegue. Tale finalità, ancorché raggiungibile con una varietà di strumenti difficilmente codificabile, può essere tuttavia perseguita o mediante l’esercizio di poteri autoritativi o attraverso metodi atipici di matrice non autoritativa (basti pensare all’attività di mera raccolta di informazioni e di notizie liberamente accessibili). Con una differenza fondamentale: nel primo caso, la relativa potestà richiede una espressa previsione normativa (secondo il principio di legalità), nel secondo caso, invece, la ricerca può considerarsi libera nei limiti del rispetto dell’altrui *privacy*>. Una posizione interpretativa tendenzialmente elastica in merito al principio di legalità, è attribuibile a LEVI, *L’attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 105, ss., il quale è del parere che <(…) l’imposizione “legalistica” non implica che l’organo pubblico possa interferire nella sfera giuridica dei terzi solo nei casi in cui la legge lo consente in modo espresso. Più precisamente, ciò è vero solo quando gli atti di indagine incidono su diritti tutelati dalla Costituzione: quando invece l’attività di ricerca tocca diritti di altra natura, bisogna senza dubbio riconoscere che la titolarità del relativo potere può fondarsi non solo su un’attribuzione esplicita, ma anche su principi che regolano in generale il settore o sull’analogia>. Si ritiene che il dato normativo non debba limitarsi ad attribuire poteri all’Esecutivo in assenza di una dettagliata disciplina circa il loro esercizio; un asettico rinvio all’esercizio di tali poteri da parte della Pubblica amministrazione di fatto ne preclude al giudice il controllo e quindi l’aderenza al principio di legalità. Per cui <(…) se la legge non contiene alcun elemento idoneo a circoscrivere la discrezionalità dell’Amministrazione, essa non è più utilizzabile in sede giurisdizionale come termine di confronto per giudicare della legittimità degli atti successivamente emanati> (CARLASSARRE, *Regolamenti dell’esecutivo e principio di legalità*, cit., 153, ss.). Concordemente, STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 53, per il quale <non solo la funzione amministrativa (e cioè, in definitiva, la finalità che la stessa attività amministrativa si propone) deve essere stabilita dalla legge, ma anche i singoli poteri mediante i quali sia possibile esercitare quella funzione (e, quindi, perseguire concretamente le finalità ad essa proprie) devono essere parimenti oggetto di specifica

tecniche di tale esercizio devono trovare la propria linfa nel dato normativo, per di più laddove vengono poste in “ballo” libertà fondamentali che, in quanto tali, hanno indotto dottrina e giurisprudenza ad assumere una posizione tendenzialmente garantista per il contribuente.

L'esercizio dei poteri fiscali volto ad incidere su tali posizioni giuridiche costituzionalmente tutelate e che debordi dagli stringenti vincoli normativi, fa nascere, in capo alla pubblica autorità, un obbligo di astensione colorandosi, il suo comportamento, di margini di evidente anti-giuridicità che, intaccando i diritti inviolabili della persona tutelati e riconosciuti dall'art. 2 della Costituzione, pone il contribuente nella condizione di censurarne l'illegittimo comportamento²¹⁸.

In tali casi il rimedio è rappresentato dall'azione inibitoria²¹⁹, attraverso la quale il soggetto leso richiede al giudice competente una tutela cautelare immediata finalizzata alla sospensione dell'attività lesiva ed alla restituzione degli elementi probatori acquisiti irrualmente con diffida di un loro utilizzo per gli scopi probatori a supporto dell'istruttoria pendente²²⁰.

previsione legislativa>. In argomento si confronti FOIS, *Legalità (principio di)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIII, Milano, 690, per il quale <la competenza degli organi dell'esecutivo... deve essere determinata, e delimitata anche nel suo oggetto, dalla legge... sempre dalla legge deve essere precisato il tipo e la natura delle attribuzioni>.

²¹⁸ Sul punto, concordemente STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 53. Si confronti, inoltre, SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 100, il quale ammette che i diritti fondamentali “toccati” da una ispezione tributaria, se è vero che degradano a meri interessi legittimi in concomitanza con l'esercizio della pubblica potestà riconosciuta allo Stato in materia ispettiva-tributaria, è altrettanto vero che essi sono destinati a riespandersi in tutto il loro vigore nel momento in cui viene a cessare l'esigenza ispettiva del Fisco. Fino a tale momento comunque è riconosciuta <una seppur limitata tutela. Una tutela indiretta, avente per oggetto la conformità dell'azione amministrativa alla legge. La degradazione dell'interesse del privato intanto è legittima in quanto i presupposti e l'attività ispettiva medesima corrispondono ai canoni legislativamente previsti>.

²¹⁹ In merito ai presupposti che sono alla base dell'azione inibitoria, MESSINETTI, *Personalità (diritti della)*, cit., 389 ss.

²²⁰ In argomento, Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 54, il quale, in merito all'individuazione dell'autorità giudiziaria cui il soggetto passivo leso è tenuto a presentare la propria richiesta, precisa che questa debba individuarsi “nella giurisdizione amministrativa, nella misura in cui la situazione soggettiva violata sia configurabile quale interesse legittimo: il che accade tutte le volte in cui la violazione sia connessa ad atti o ad attività soggettivamente ed oggettivamente riferibili alla Pubblica Amministrazione”. Concordemente, ACCARINO, *L'impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in *Il nuovo*

- CAP. IV -

**“LA GIUSTIZIABILITA’ DELLE POSIZIONI LESE.
TECNICHE DI TUTELA E PROSPETTIVE DI RIFORMA”**

1. Questioni di giurisdizione, oggetto del giudizio ed azioni esperibili

La P.A. è soggetta al principio di legalità e deve orientare la propria attività secondo i canoni di imparzialità e buon andamento, ex art. 97 Cost., in modo da finalizzare i propri atti alla cura dell’interesse fiscale, di cui all’art. 53 Cost.

Nel rapporto tra azione amministrativa e tecniche di tutela, va segnalata la natura del processo tributario, cui si accede con azioni di mero annullamento, soggette a stringente termine di decadenza, degli atti impositivi per i vizi tipici del provvedimento amministrativo²²¹; il che dimostra la natura autoritativa e provvedimentale degli atti tributari.

Accanto a poteri caducatori, il giudice tributario conosce anche del merito della pretesa erariale, come sostenuto dalle teorie sulla impugnazione-merito²²².

Tuttavia, le azioni di cui il contribuente dispone sono ridotte all’azione di annullamento del provvedimento impositivo di cui all’art. 19 D.Lgs. 546/92 ed all’azione di condanna al rimborso²²³, essendo escluse azioni dichiarative

accertamento tributario tra teoria e processo, in AA.VV., Roma, Milano, 1996, 332. In giurisprudenza, Cass., SS.UU., 5 agosto 1975, n. 2979, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, IPSOA.

²²¹ Per la distinzione tra nullità ed annullabilità del provvedimento amministrativo, secondo categorie applicabili agli atti di accertamento, vedasi artt. 21-*septies* e 21-*octies* Legge 241/90.

²²² Che parte della dottrina reputa oramai non pienamente condivisibile alla luce della intervenuta codificazione dei vizi del provvedimento e del depotenziamento dei vizi meramente formali e procedimentali.

²²³ E, secondo una teoria condivisibile, di condanna alla responsabilità per lite temeraria di cui all’art. 96 c.p.c.

di mero accertamento, azioni di nullità²²⁴, azioni inibitorie, azioni di condanna generica²²⁵.

Tra l'altro, per il particolare ambito che interessa questo lavoro, è doveroso citare l'orientamento dominante in dottrina, che svuota di pregio giuridico la suddivisione in distinte fasi dell'azione amministrativa tributaria, affermando al contrario l'unitarietà dell'azione impositiva: ne discenderebbe l'impedimento a rinvenire nell'esercizio dei poteri conoscitivi autonomi provvedimenti, *ex se* impugnabili innanzi al giudice amministrativo²²⁶.

Le pronunce della Consulta nn. 204/2004, 191/2006 e 140/2007, in tema di potere amministrativo e riparto di giurisdizione, paiono *prima facie* inconferenti rispetto alla giurisdizione tributaria ed alle posizioni soggettive interessate dalla funzione impositiva²²⁷.

La considerazione appare evidente se solo si considera la precipua giustificazione costituzionale della giurisdizione speciale tributaria, spesso definita come una giurisdizione esclusiva per materia, per la quale riveste poca importanza la qualificazione della situazione giuridica soggettiva vantata dal contribuente²²⁸.

²²⁴ Con le quali far valere i vizi di cui all'art. 21-*septies* della Legge 241/90.

²²⁵ Azioni concesse nei processi amministrativi alla luce del recente D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (c.d. codice del processo amministrativo).

²²⁶ La tesi dell'impugnabilità immediata e diretta degli atti istruttori del procedimento tributario, insieme al corollario della irrilevanza delle illegittimità istruttorie sulla validità dell'atto impositivo, è stata efficacemente sostenuta da LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 324-326. A parere dell'A., le prove illecitamente acquisite sarebbero inutilizzabili, ma senza invalidare l'atto di accertamento che si fonda su altre prove; nei casi meno gravi di esercizio illegittimo del potere conoscitivo, invece, sarebbe irrilevante la violazione di legge. *Contra* l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori vedasi Cons. Stato, sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045, in *Corr. trib.*, 2009, 536 e Cass., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315, in *Corr. trib.*, 2009, 1918.

²²⁷ La Corte Costituzionale ha radicato la giurisprudenza amministrativa nell'esercizio e nel mancato esercizio del potere amministrativo: in tale ambito rientrano le controversie concernenti provvedimenti, atti, accordi o comportamenti riconducibili anche mediamente a detto potere.

²²⁸ La considerazione non è affatto pacifica in dottrina. Autorevole dottrina si esprime per la riferibilità del processo tributario a posizioni di diritto soggettivo: cfr. FANTOZZI, *La prospettiva tributaria*, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali*, Milano, 2004; GALLO, *Verso un <giusto processo> tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11 ss., il quale ammette il carattere autoritativo e provvedimentale di alcuni degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, ma nega l'effetto dell'affievolimento, cioè della

Parte della dottrina opina che l'art. 2 D.Lgs. 546/92 e le recenti pronunce della Consulta hanno consacrato la nascita della giurisdizione tributaria esclusiva per materia, laddove per "materia tributaria" non si intende riferirsi a concetti legati ad una data situazione sostanziale, dipendendone la definizione dall'insieme delle situazioni soggettive attribuite al contribuente dalle norme sostanziali e procedurali tributarie²²⁹.

In realtà, a nostro modesto avviso, la dottrina maggioritaria ha sinora affermato l'esistenza, nel rapporto d'imposta, del diritto soggettivo del contribuente all'integrità del proprio patrimonio e quindi alla piena ed incondizionata tutela contro <attacchi> della pubblica autorità nell'attuazione del prelievo tributario.

E' stato acutamente già osservato²³⁰, peraltro, che impostazioni teoriche del genere nascono da preoccupazioni in ordine alla qualità della tutela assicurata dall'interesse legittimo, in quanto la correlazione al potere collocherebbe tale posizioni soggettiva su di un piano minore rispetto al diritto soggettivo.

degradazione del diritto soggettivo del contribuente in interesse legittimo per effetto dell'incontro col potere pubblico.

²²⁹ Sull'argomento, Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, 182, il quale constata il recente svilimento del ruolo di limite interno alla giurisdizione dell'art. 19 D.Lgs. 546/92. Cfr. anche La Rosa, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 804 ss.: si tratta di una <vera e propria giurisdizione speciale esclusiva, con competenze delineate in maniera del tutto indipendente dalla distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi>. Per tale via, l'estensione della giurisdizione tributaria a tributi diversi da quelli in origine attribuiti e il riconoscimento al giudice della valutazione circa l'impugnabilità di atti non contenuti nell'art. 19 cit., spostano l'analisi alle discipline sostanziali dei singoli atti amministrativi tributari, alla finalità di conformare queste i modi e le forme di tutela giurisdizionale. Poddighe arriva a considerare implicitamente abrogato il terzo comma dell'art. 19 cit., che vieta l'autonoma impugnabilità degli atti non indicati. *Contra* Russo, *Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 6-7, secondo il quale non può parlarsi di giurisdizione esclusiva, per cui il riparto di giurisdizione va risolto previa verifica della sussumibilità della controversia nell'art. 2, nei limiti dell'art. 19; occorre poi appurare che la fattispecie riguardi un interesse meritevole di tutela immediata per lesione attuale e concreta posta da un atto o provvedimento dell'A.F.; in ultima analisi, la situazione giuridica sottostante, ossia la posizione soggettiva difesa, consente di individuare il giudice munito di giurisdizione, tra quello ordinario e quello amministrativo. Cfr. altresì Tabet, *Una giurisdizione tributaria alla ricerca della propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 23.

²³⁰ Vedasi Basilavecchia, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Perrone-Berliri (a cura di), Napoli, 2006, 189, nota 8.

Preoccupazioni, però, già ampiamente superate non soltanto dalle pronunce della Corte costituzionale testé menzionate, che hanno affermato la piena dignità e pari valore dell'interesse legittimo rispetto al diritto soggettivo, ma ora dal c.d. Codice del processo amministrativo²³¹ che tenta un'assimilazione delle tecniche di tutela già apprestate dal giudice ordinario in tema di diritti soggettivi²³².

La lettura del processo tributario come processo di stampo impugnatorio, in ciò non dissimile dalla tradizionale giurisdizione di legittimità del giudice amministrativo, dà come acquisita la natura provvedimentoale degli atti impugnabili e la conseguente conformazione procedimentale del controllo sul corretto adempimento degli obblighi tributari²³³.

Sembra, quindi, che il riferimento che l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 546/92 rivolge al codice di rito civile, si attagli meglio al nuovo codice del processo amministrativo, per similitudine di tecniche processuali, ma anche e soprattutto della particolar natura dell'oggetto dei due processi: un provvedimento amministrativo dotato di particolari attitudini effettuali, espressione di poteri autoritativi.

²³¹ D.Lgs. 104/2011.

²³² Si è espresso nel senso della compatibilità tra schema impugnatorio del processo tributario, posizioni di interesse legittimo e tutela del giusto processo di cui all'art 6 CEDU (su cui si tornerà in prosieguo), TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 22 ss.

²³³ La natura impugnatoria del processo tributario e la sua somiglianza con il processo amministrativo, è affermata da C.Cost., sen. 12 luglio 2005, n. 274, C.Cost., sen. 15 luglio 2005, n. 280 (quest'ultima con riguardo alla fase della riscossione) e da C.Cost., ord. 7 aprile 2006, n 144, laddove la Consulta assume il processo amministrativo come pietra angolare per la verifica della razionalità di alcune regole del processo tributario. Anche la giurisprudenza della Cassazione è pacifica nell'affermare la valenza provvedimentoale degli atti e nel ricostruire in chiave impugnatoria la struttura del processo tributario (cfr Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006, 295; SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT*, 2005, 11. Sulla natura provvedimentoale degli atti impositivi si vedano: FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 255; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 449; LUPPI, *Manuale professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 85 ss.; RUSSO, *manuale di diritto tributario - Il processo tributario*, in collaborazione con FRANSONI, Milano, 2005, 305.

L'assunto che oggetto del giudizio tributario siano atti autoritativi, espressione di un potere di autotutela²³⁴, è ormai dato acquisito anche dalle teorie dichiarativiste.

Il processo tributario è una verifica della legittimità, formale e sostanziale, dell'esercizio del potere e della sussistenza dei suoi presupposti: da qui l'importanza rivestita dall'espressione procedimentalizzata dei poteri autoritativi che è l'azione impositiva e, soprattutto, l'importante ruolo svolto dall'istruttoria procedimentale, con le conseguenze in tema di riparto dell'onere della prova nel processo e di poteri inquisitori delle commissioni ex art 7 D.Lgs. 546/92²³⁵.

Applicando le coordinate della Consulta, va riconosciuta al giudice tributario una veste di giudice <nell'amministrazione> e non <dell'amministrazione>, con ciò intendendo che la giurisdizione tributaria non si giustifica per la particolare connotazione soggettiva della parte pubblica, ma per il particolarismo della materia, dei poteri esercitati e delle posizioni giuridiche soggettive del soggetto passivo coinvolte dalla funzione impositiva.

Il giudice tributario, come giudice <nell'amministrazione>, verifica l'esercizio del potere, stabilisce la legittimità formale e sostanziale dell'atto provvedimentale, circoscrive i termini di validità ed efficacia del provvedimento impugnato e vincola la successiva azione amministrativa.

Si comprende, in tal modo, il ruolo del giudice tributario come giudice che tutela posizioni soggettive che dialogano con poteri amministrativi, i quali, in quanto vincolati²³⁶, legittimano la tradizionale ricostruzione del processo

²³⁴ Ancor più oggi, con l'immediata esecutorietà degli avvisi di accertamento. Si sostiene che in tali ipotesi il diritto di difesa sia garantito dalla sospensione automatica e dai poteri cautelari del giudice.

²³⁵ Nella lettura della disposizione in funzione di integrazione acquisitiva complementare al potere dispositivo delle parti in ordine all'allegazione e prova dei fatti, ma mai sostitutiva o suppletiva dello stesso. Anche quivi si riscontra un parallelismo col processo amministrativo.

²³⁶ Come a breve si dirà, l'azione impositiva è interessata da ambiti, sia pur limitati, di discrezionalità, soprattutto nella fase istruttoria. Ma *de iure condito* i limiti interni alla

tributario come di impugnazione-merito: l'esito positivo della tutela è rivolto non soltanto a posizioni strumentali di vantaggio, ma ad assicurare il definitivo conseguimento del c.d. bene della vita²³⁷.

E' doveroso dar conto di un'autorevole dottrina che propone la ricostruzione del processo tributario come imperniato sull'interesse legittimo, a fronte dei poteri prevalentemente vincolati dell'A.F.²³⁸, il che sembra conformarsi alla giurisprudenza che afferma la sostanziale omogeneità tra le tecniche di tutela del processo tributario e di quello amministrativo.

Il giudice <nell'amministrazione> non deve soffrire limitazioni nelle garanzie da apprestare alle posizioni soggettive di cui è invocata la difesa, e deve al contrario essere dotato di strumenti di intervento che gli consentano di apprestare una tutela effettiva, pienamente soddisfattiva.

Va menzionata una posizione dottrina che valorizza la giurisdizione <per oggetto> (*rectius* <per materia>) per affermare la superfluità dell'identificazione della natura delle situazioni soggettive fatte valere dal contribuente, dirimente soltanto laddove si verta in tema di riparto di giurisdizioni fondato sulla *causa petendi*²³⁹.

giurisdizione tributaria non consentono un'autonoma azionabilità delle posizioni lese nella fase prodromica alla notifica dell'atto impositivo, salvo ricorrere ad altro giudice.

²³⁷ Vedasi BASILAVECCHIA, cit., 198. Tuttavia deve osservarsi che il bene della vita, nei processi impugnatori di atti impositivi, non è solo la rimozione dal mondo giuridico, con effetto *ex tunc*, della pretesa erariale. Va tenuto conto anche dell'esigenza di tutelabilità di quella serie numerosa di diritti ed interessi intaccati dall'esercizio di poteri istruttori invasivi, che non trova adeguata soddisfazione nell'attuale assetto della giurisdizione tributaria, non soltanto perché privi di tutela ove difetti un successivo atto impositivo autonomamente impugnabile, ma anche perché difettano nel processo tributario azioni inibitorie e di condanna al risarcimento per la loro lesione. Da qui il tentativo di parte della dottrina di riportare la difesa di tali situazioni soggettive presso gli altri plessi giurisdizionali.

²³⁸ Il riferimento è a: TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980 e da ultimo *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 22 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984 e da ultimo *Processo tributario*, in *Enc. Giur.*, XXIV, Roma, 2004.

²³⁹ La tesi dominante in dottrina e giurisprudenza sposa l'idea che le controversie tributarie abbiano ad oggetto il rapporto e l'obbligazione d'imposta, e vertano, quindi, su diritti soggettivi. Vedi: RUSSO, *Contenzioso tributario* (voce), in *Digesto, disc. priv., sez. comm.*, 492-493; BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 8-11. La posizione favorevole al riconoscimento di posizioni sia di interesse legittimo che di diritto soggettivo nel processo

Ad opinione di chi scrive, va accolta con favore l'opzione di chi riconosce al giudice tributario la cognizione di interessi legittimi come di diritti soggettivi, e che ritiene legittima un'estensione della giurisdizione tributaria alle forme di tutela connesse all'azione dell'A.F., benché non direttamente dipendenti dalla sussistenza e quantificazione dell'obbligazione tributaria.

In particolare, per quel che in questa sede interessa, si potrebbe auspicare un completamento delle forme di tutela ricomprendendovi le illegittimità riguardanti la fase istruttoria che non riverberano i loro effetti vizianti sull'atto impositivo finale ed altresì l'azione risarcitoria per danni da illegittima attività impositiva²⁴⁰.

Le istanze di difesa dell'intreccio di posizioni soggettive presenti nel particolare atteggiarsi del procedimento di accertamento, non può non trovare adeguata risposta in un unico giudice, dotato di giurisdizione esclusiva per materia.

2. Il depotenziamento dei vizi formali e procedurali non invalidanti

Per quanto sinora argomentato, l'accertamento tributario è proceduralizzato in una serie di atti, aventi o meno rilevanza esterna, culminanti in un'archiviazione oppure in un atto impositivo contenente la pretesa del Fisco, pacificamente inquadrato tra i provvedimenti amministrativi.

tributario è sostenuta da: GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 681 ss., 813 ss.; BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, cit., 805 ss.; TESAURO, *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, 413 ss.; MUSCARA', *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1193 ss.; MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 581 ss.

²⁴⁰ Da intendersi, per chi scrive, come danni patiti alle posizioni giuridiche soggettive in qualsiasi momento dell'intero iter del procedimento di controllo e accertamento.

L'accertamento è fondato sui dati e notizie in possesso dell'ufficio o sulle prove da questi assunte mediante l'uso dei poteri istruttori d'indagine²⁴¹.

La disciplina del procedimento tributario non enuncia un principio di tipicità dei mezzi istruttori, per cui si suole definire come un sistema probatorio <aperto>²⁴².

Purtuttavia, il principio di legalità e di inviolabilità dei diritti fondamentali della persona, assistiti da riserve di legge e di giurisdizione, nonché i principi impressi negli artt. 97 e 101 Cost., costituiscono un limite all'esercizio dell'attività istruttoria²⁴³.

In dottrina si è affermato il principio di derivazione amministrativa della <invalidità derivata>²⁴⁴ o, addirittura della <caducazione automatica>, per

²⁴¹ Riguardo al rilievo assunto dalla motivazione e dal rapporto tra questa e le prove, si rinvia a CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, cit., 145, secondo il quale con la Legge 241/90 l'istruttoria assume *ex positivo jure* a fase indefettibile del procedimento amministrativo... aprendosi alla partecipazione del privato... L'A. rimarca come la previsione dell'art. 3, co. 1, Legge cit., che pone l'obbligo di motivare tutti i provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno indotto alla determinazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria, confermerebbe l'esigenza di giungere all'emanazione del provvedimento solo a seguito di un'attività istruttoria adeguata. Si aggiunga che secondo parte della dottrina la motivazione deve essere tanto più analitica quanto più l'attività amministrativa presenta caratteri di discrezionalità, dovendo l'amministrazione dar prova dell'avvenuta ponderazione di interessi contrapposti e quindi <motivare> la sua scelta. Ragionando in questi termini si avrebbe un obbligo di motivazione dettagliata proprio degli atti istruttori aventi rilevanza esterna, ossia quella attuazione dei poteri di indagine, la cui adozione discrezionale ne ha invece sempre posto in dubbio la sindacabilità. Precipitato di tali affermazioni, a parere nostro, potrebbe essere la sufficienza di una motivazione sintetica per gli atti vincolati, quali gli atti impositivi, ai quali basterebbe un principio di prova, senza necessità di puntuale enunciazione delle prove raccolte. L'assunto trae linfa dal pensiero dottrinario secondo il quale intendere il processo tributario come d'impugnazione-merito renderebbe integrabile la motivazione in fase processuale, dove l'A.F. avrebbe l'onere di allegare tutte le prove a sostegno della pretesa. L'impostazione, per certi versi non dissimile dalla remota concezione del ricorso quale *provocatio ad opponendum*, porta il rischio di un'eccessiva ermeticità dell'istruttoria e dell'accertamento e di un pericoloso differimento del diritto di difesa alla fase contenziosa.

²⁴² Gli artt. 37 ss. D.P.R. 600/73 e 54 ss. D.P.R. 633/72 fanno riferimento all'utilizzo di elementi di prova <comunque in possesso> dell'A.F.

²⁴³ Quand'anche attività caratterizzata da evidenti momento di discrezionalità, sia amministrativa che tecnica.

²⁴⁴ In tal senso vedasi STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990, 87 ss.; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 215; MARCHESELLI, *Dati bancari, contraddittorio e inutilizzabilità delle fonti di prova acquisite illegittimamente*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 1139 ss.

indicare l'effetto che l'illegittimità degli atti endoprocedimentali riverbera sul provvedimento impositivo finale.

Altra posizione in dottrina²⁴⁵ circoscrive la suddetta posizione eccessivamente garantista, invocando la sanzione dell'<inutilizzabilità> per le prove illegittimamente acquisite, ferma restando la legittimità dell'atto di accertamento fondato anche su altri elementi di prova legittimamente raccolti.

E' stato però osservato che l'inutilizzabilità delle prove assunte con modalità illecite o illegittime è prevista espressamente soltanto nel processo penale²⁴⁶, e pertanto l'atto impositivo resterebbe immune da vizi, salva la possibilità di far valere la responsabilità del funzionario e dell'A.F.²⁴⁷

La giurisprudenza tributaria di merito conferma l'orientamento tendente a sostenere l'inutilizzabilità ai fini accertativi della documentazione illegittimamente acquisita, stabilendo che è necessario e consequenziale l'annullamento di un atto fondato esclusivamente su documenti dei quali è stata disposta la distruzione, in quanto illecitamente acquisiti all'origine, e poi utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati²⁴⁸.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, essa puntualizza che non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso.

Di notevole spessore è l'esclusione dall'utilizzabilità che la Cassazione riserva senz'altro ai casi in cui viene in discussione la tutela di diritti

²⁴⁵ Vedasi TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003, 144 ss. e LUPI, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 2002, 310.

²⁴⁶ Cfr. art. 191 c.p.p.

²⁴⁷ Di recente si rinvia a Cass., 19 febbraio 2009, n. 4001 e 12 febbraio 2010, n. 3388. *Contra* Cass., 4 novembre 2008, n. 26454.

²⁴⁸ Si veda Comm. trib. prov. di Como, Sez. I, 15 novembre 2011, n. 188, in G.T., 47/2011, 3913 ss. e MARCHESELLI, "Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?, *ivi*, 3910.

fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.²⁴⁹

La giurisprudenza della Cassazione, quindi, sembra aderire da tempo allo schema dell'inutilizzabilità²⁵⁰, perlomeno qualora l'esercizio di poteri d'indagine in violazione di legge²⁵¹ leda o metta in pericolo alcuno dei diritti fondamentali della persona costituzionalmente tutelati.

Di particolare rilievo nel procedimento tributario, in gran parte caratterizzato da attività vincolate, è il secondo comma dell'art. 21-*octies* della Legge 7 agosto 1990, n. 241, introdotto dall'art. 14 della Legge 11 febbraio 2005, n. 15²⁵²; eppure la disposizione sembra alquanto sottovalutata dalla dottrina tributaria.

Con l'introduzione del precetto in questione, vengono previste delle eccezioni all'equazione illegittimità-annullabilità del provvedimento amministrativo, applicazione del principio di legalità formale.

Per la ricostruzione della portata sistematica della norma *de qua* si è espresso un primo orientamento favorevole all'accostamento dei vizi formali ivi indicati con la categoria delle <mere irregolarità formali>.

In critica a tale impostazione si è osservato che già la giurisprudenza antecedente alla novella del 2005 ne rinveniva già l'esistenza in quelle difformità dell'atto dal paradigma legale di irrilevante valore, attinenti solo

²⁴⁹ Cfr. da ultimo Cass., 16 dicembre 2011, n. 27149, in *Banca Dati BIG suite*, Milano-Assago, e precedenti pronunce conformi citate in motivazione.

²⁵⁰ Vedi *ex pluribus*: SS.UU., 21 novembre 2002 n. 16424; Cass., 18 luglio 2003, n. 11283; Cass., 10 giugno 2004, n. 19689. In quest'ultima decisione la Suprema Corte, pronunciandosi in tema di accesso domiciliare, fa discendere l'inutilizzabilità delle acquisizioni probatorie basate su accesso illegittimo dal valore dell'inviolabilità del domicilio, ex art. 14 Cost. Cfr. BERSANI, *La sanzione di inutilizzabilità nel diritto penale e nel diritto tributario alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2005, 855 ss.; LIPARI, *Inutilizzabilità di elementi probatori irritualmente acquisiti*, in *Fisco*, 2007, 2592 ss.

²⁵¹ Sarebbero ipotizzabili anche gli altri possibili vizi degli atti amministrativi, quali l'incompetenza e l'eccesso di potere, inteso questo come sviamento di potere (figura sintomatica nella quale il potere viene esercitato per finalità difformi da quelle per cui è conferito).

²⁵² Il co. 2 dell'art. 21-*octies* così recita: <non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato...>.

ad aspetti estrinseci del provvedimento, non suscettibili di influenzare il corretto esercizio della funzione amministrativa²⁵³.

La valutazione richiesta dall'art. 21-*octies* è da effettuarsi in concreto ed *ex post*, in merito alla non incidenza del vizio formale sul contenuto dispositivo dell'atto: i vizi sulla forma e sul provvedimento possono in astratto produrre l'illegittimità del provvedimento, ma il giudice può verificare in concreto se la violazione formale abbia inciso sul contenuto dell'atto, cioè se esso sarebbe stato identico o difforme qualora la prescrizione sulla forma o sul procedimento fosse stata osservata.

Altra teorica ha proposto di inquadrare la disposizione tra quelle che fissano la regola del raggiungimento dello scopo della norma violata: non può essere annullato l'atto che, benché viziato, ha raggiunto ugualmente il fine della norma rimasta inosservata.

Anche tale impostazione è stata criticata sull'osservazione che i 21-*octies* salva l'atto non perché abbia realizzato comunque lo scopo della norma violata, ma perché il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso.

Parte della dottrina e della giurisprudenza amministrative²⁵⁴ hanno quindi optato per una collocazione dell'art. 21-*octies* sul piano del diritto processuale, come applicazione della regola dell'interesse ad agire in giudizio come condizione di ammissibilità del ricorso²⁵⁵.

²⁵³ Esempi nella giurisprudenza amministrativa sono la mancata indicazione nel provvedimento del termine e dell'autorità cui ricorrere, la mancata indicazione del numero di protocollo dell'atto, la mancata allegazione di atti richiamati nella motivazione *ob relationem*, etc. In tali circostanze già in astratto, *ex ante*, l'interpretazione e ricostruzione della *ratio* della disposizione violata che prescrive la formalità lascia intendere l'incapacità del vizio di influenzare il contenuto dell'atto.²²

²⁵⁴ Cfr. Cons. stato, VI sez., 4 settembre 2007, n. 4614: quanto all'onere della prova, il CdS precisa che lo stesso non è soddisfatto qualora il privato obietti, a fronte della generica affermazione della P.A. che il provvedimento non avrebbe potuto avere contenuto diverso da quello adottato, che intendeva introdurre nel procedimento elementi, prodotti in giudizio, non facilmente risolvibili se non con valutazioni di merito precluse al giudice amministrativo.

²⁵⁵ In altri termini, se il contenuto del provvedimento non può essere diverso, il ricorrente non ha interesse concreto a coltivare il giudizio. Va altresì menzionato un approccio sostanzialistico (CdS, V sez., 19 marzo 2007, n. 1307) secondo cui la norma in esame (art. 21-*octies*, co. 2) appare decisamente situata nell'ambito delle nozioni sostanziali di disciplina dell'atto, contribuendo a specificare il significato della formula <violazione di legge>

Nel tentativo di applicare in campo tributario le coordinate sin qui esposte in tema di *21-octies* e vizi formali e procedurali non invalidanti, ci si deve chiedere quale casistica si possa annoverare nel procedimento di accertamento tributario.

Senza dubbio per i vizi di forma la questione è di più agevole soluzione, poiché, pur nella vigenza del principio di tipicità degli atti amministrativi, laddove una forma solenne non sia richiesta dalla legge espressamente a pena di nullità, la giurisprudenza tributaria fa prevalere da tempo i principi della conservazione degli effetti dell'atto che ha raggiunto il suo scopo²⁵⁶ e della <libertà delle forme>²⁵⁷.

Aspetti maggiormente problematici nell'estensione dell'ambito applicativo dell'art. 21-*octies* alla materia tributaria ci paiono presentarsi con riguardo ai vizi del procedimento, potendo in essi farvi rientrare, per quel che interessa in questa sede, le patologie degli atti istruttori.

Si può, per tale via, formulare una nuova tesi, estrema, circa il trattamento da riservare alle prove illegittimamente raccolte²⁵⁸, nel senso di ritenerle addirittura valide ed utilizzabili, senza alcuna sanzione di invalidità e senza effetti riverberanti sull'avviso di accertamento che solo su di esse fondi la pretesa impositiva.

Difatti, ragionando sull'art. 21-*octies*, l'attività impositiva non può che dirsi vincolata, quantomeno sotto l'aspetto dell'*an* e del *quantum* della base

contenuta nel comma 1. Il primo comma contiene, infatti, il catalogo generale dei vizi del provvedimento ed il secondo comma delimita la rilevanza del vizio di illegittimità per violazione realizzata nell'ambito del procedimento e circoscrive la prescrizione dei requisiti di forma degli atti, rendendola surrogabile dal particolare contenuto del provvedimento.

²⁵⁶ Si intende far riferimento alla giurisprudenza che considera sanato il vizio di notifica dell'atto impositivo qualora sia venuto comunque a conoscenza del destinatario, che abbia potuto esercitare il diritto in difesa impugnando l'atto tempestivamente.

²⁵⁷ Tant'è che la lettura dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, che a noi pare condivisibile, considera l'elencazione degli atti impugnabili ivi riportata come una enunciazione tassativa solo per contenuti ed effetti degli atti impositivi, a prescindere dal *nomen iuris*, e quindi dalla forma, del provvedimento notificato al contribuente.

²⁵⁸ La maggior parte delle violazioni di legge in argomento sono individuabili nell'inosservanza degli obblighi di preventiva autorizzazione della procura della Repubblica agli accessi in locali destinati al domicilio del contribuente, oppure all'utilizzo in sede fiscale delle informazioni acquisite in sede penale, od ancora all'acquisizione irrituale delle movimentazioni bancarie.

imponibile e delle imposte, una volta acquisiti mezzi di prova dell'evasione o elusione fiscale, non residuando all'ufficio finanziario alcun margine di discrezionalità innanzi all'evidenza del presupposto verificatosi.

La disamina della giurisprudenza amministrativa, che più si è occupata della norma in commento, ha evidenziato che il legislatore non ha inteso operare una qualificazione differenziata dei vizi di legittimità, dequotandone alcuni in mera irregolarità, ma ha inteso prevedere un meccanismo di salvaguardia del provvedimento illegittimo, il cui eventuale annullamento non produrrebbe un nuovo provvedimento di contenuto diverso da quello impugnato.

Nell'applicare dette coordinate al rapporto d'imposta, si impongono due precisazioni.

In primis, a ben vedere la giurisprudenza amministrativa riconosce la superfluità della pronuncia che annulli un provvedimento inficiato da vizi meramente formali o procedurali sulla scorta della considerazione che, in ipotesi di interessi legittimi pretensivi, il privato non otterrà comunque il bene della vita anelato, potendo la P.A. rimettere un provvedimento di identico contenuto di quello annullato, emendato del vizio.

Nell'obbligazione tributaria la posizione giuridica soggettiva del contribuente di fronte all'atto impositivo, qualora non la si intenda come diritto soggettivo, è senz'altro annoverabile tra gli interessi legittimi oppositivi²⁵⁹: il contribuente si oppone all'azione amministrativa e pertanto il suo interesse è soddisfatto dall'annullamento dell'atto di accertamento, salvi i danni.

Il contribuente, quindi, ha l'interesse all'annullamento che, tra l'altro, potrebbe fargli conseguire l'immunità per quel periodo d'imposta considerato che nelle more processuali l'A.F. potrebbe incorre in decadenze

²⁵⁹ Discorso a parte merita la controversia in tema di rimborso o di diniego di agevolazioni tributarie, dove la posizione creditoria è del contribuente, da qualificare come interesse legittimo pretensivo o come diritto soggettivo, per cui l'annullamento dell'atto di diniego, espresso o tacito, in effetti non gioverebbe qualora l'A.F. abbia la possibilità di ribadire il medesimo rifiuto con altro atto emendato dal vizio formale o procedimentale.

dall'azione impositiva difficilmente superabili con un'ipotetica rimessione in termini.

Nella nostra materia, pertanto, non dovrebbero valere le stesse considerazioni di inutilità della pronuncia, e quindi di difetto di interesse ad agire, che in altri settori dell'ordinamento amministrativo riguardano in particolare gli interessi legittimi.

Altra, e forse più valida, ragione per depotenziare l'impatto dell'art. 21-*octies* nel diritto tributario è la considerazione del terreno probatorio su cui la disposizione si muove.

Il primo periodo del comma 2 dell'articolo in questione fa riferimento alla mancanza di alternative di diritto, senza specificare, a differenza del secondo periodo, su chi incomba il relativo onere probatorio²⁶⁰.

Nella nostra materia, nella quale la tutela giudiziaria offerta dalle commissioni tributarie non può dirsi allo stato della legislazione affatto piena, non vige affatto il sistema acquisitivo, come per il processo amministrativo: il giudice, senza una precisa articolazione probatoria, non potrà d'ufficio attivare i poteri di cui all'art. 7 D.Lgs. 546/92, se non in funzione meramente integrativa delle prove offerte dalle parti.

Secondo il principio processuale dispositivo in tema di prove ed il principio di vicinanza della prova²⁶¹, dunque, sarà l'Amministrazione Finanziaria a doversi far carico, per scongiurare l'annullamento dell'atto, di dimostrare in giudizio la validità e fondatezza della propria pretesa impositiva ed in particolare l'irrilevanza delle attività omesse o errate²⁶², contestate dal

²⁶⁰ Si registrano due opposte soluzioni in dottrina: sia quella che pone l'onere della prova a carico del privato in sede di ricorso introduttivo, il quale dovrebbe dimostrare il diverso contenuto che l'atto avrebbe avuto se la violazione non ci fosse stata; sia quella che ritiene spetti alla P.A. in sede di eccezione, essendo l'assenza di alternative di diritto un fatto impeditivo dell'annullamento del provvedimento.

²⁶¹ Secondo tale principio il contribuente avrebbe difficoltà a dimostrare l'ammissibilità di altri esiti dell'azione amministrativa, non disponendo degli strumenti e delle conoscenze dell'iter procedimentale che solo la P.A. può avere.

²⁶² Per restare nell'ambito della presente trattazione, si può portare l'esempio dell'accesso e della verifica non previamente autorizzati dal capo ufficio, che risulterebbero sanati (*rectius* convalidati) da una ratifica successiva. Si può ipotizzare l'applicazione dell'art. 21-*octies* altresì al mancato invito del contribuente in sede di contraddittorio anticipato, laddove

contribuente nel ricorso, sulle determinazioni finali contenute nel provvedimento.

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, in particolare sul versante della dequotazione dei vizi attinenti la fase istruttoria del procedimento di accertamento, viene in rilievo la stringente esigenza di riconoscere una tutela diretta ed immediata al contribuente che subisca una lesione o compressione dei propri diritti ed interessi in tale fase, maggiormente nell'ipotesi in cui non segua l'emissione di un avviso di accertamento o in cui sullo stesso non si riverberino gli effetti dei vizi inficianti gli atti istruttori.

La dottrina e la giurisprudenza maggioritarie escludono, sulla base del dato normativo, la possibilità di impugnare gli atti preparatori, in quanto non idonei a determinare una lesione attuale di un interesse sostanziale.

Al contribuente, quindi, non resta che attendere l'atto impositivo per far valere con la sua impugnazione le omissioni ed i vizi degli atti prodromici, ivi inclusi gli atti dell'indagine fiscale²⁶³.

Viene però avvertita l'esigenza di una tutela diretta ed immediata in svariate ipotesi, in particolar modo ove si intendesse arrestare l'attività istruttoria illegittima *in itinere*, con azioni inibitorie o cautelari, allo scopo di evitare il prodursi o l'aggravarsi di un pregiudizio anche a diritti quali l'inviolabilità del domicilio, la segretezza della corrispondenza, il segreto professionale, etc.

espressamente disposto dalla legge, qualora l'A.F. dimostri che l'apporto conoscitivo offerto dal contribuente non avrebbe mutato le sorti del giudizio di fatto riportato nell'atto impositivo. Per il vero tale evenienza sembra regolamentata più dal secondo periodo del comma 2 in commento, in tema di mancata comunicazione di avvio del procedimento (comunicazione inesistente nel procedimento di accertamento tributario, ma che si impone nelle particolari ipotesi in cui l'obbligo del preventivo contraddittorio sia previsto dal diritto positivo).

²⁶³ Vadasi LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 641; Cass., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Fisco*, 2002, 12157, con nota di RUSSO-FRANSONI. Tutta l'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria viene ritenuta priva di rilevanza esterna, quanto ad effetti sulle posizioni giuridiche dei soggetti da questa coinvolti. Una conferma di ciò sarebbe rinvenibile nella esclusione dell'ostensione degli atti istruttori, perlomeno a procedimento tributario ancora aperto (l'accesso è senz'altro garantito in seguito alla notifica dell'atto di accertamento).

Si ponga poi mente ai casi di archiviazione del procedimento tributario, o di influenza del vizio dell'atto a monte sulla validità dell'atto impositivo a valle, od ancora ai casi di sopraggiunto annullamento in autotutela dell'atto di accertamento: in tali casi nemmeno in sede di ricorso avverso l'atto impositivo può invocarsi una tutela per le lesioni a diritti ed interessi già avvenuta durante l'attività d'indagine viziata.

Seguendo il percorso tracciato dalla teoria procedimentale dell'accertamento, gli atti intermedi endoprocedimentali restano strutturalmente distinti, benché connessi da un legame funzionale; da tanto emerge come ciascun atto, compresi gli atti istruttori, può costituire da sé il provvedimento finale e produrre effetti giuridici autonomi²⁶⁴.

Un tentativo nel senso di consentire la tutelabilità immediata contro l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori ha portato parte della dottrina ad identificare la relativa situazione giuridica soggettiva del contribuente quale interesse legittimo, affermandone la giurisdizione del giudice amministrativo²⁶⁵.

Si può replicare osservando che la natura esclusiva della giurisdizione tributaria rende ad essa devolvibili sia le controversie aventi quale *causa petendi* il diritto soggettivo che l'interesse legittimo, rilevando la differente situazione giuridica soggettiva solo sul piano dei mezzi di tutela, con le precisazioni che si diranno in prosieguo.

Altra impostazione dottrinarica ha sostenuto che la materia sia da devolvere al giudice ordinario, avverso cui sono esperibili azioni cautelari atipiche ed azioni inibitorie al prosieguo dell'istruttoria *in itinere* e all'utilizzabilità di atti o documenti²⁶⁶.

²⁶⁴ Cfr. FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento*, in *Boll. trib.*, 2004, 60 ss.

²⁶⁵ Vedasi SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 348; BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo e ordinario*, in *Boll. trib.*, 1990, 814. Cfr. altresì FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 27.

²⁶⁶ Vedasi ALBANELLO, *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, 393 ss.; FEDELE, *I principi*

Vi è poi chi distingue tra carenza in concreto o cattivo uso del potere e carenza in astratto o difetto di attribuzione: nel primo caso il potere c'è, ma è mal esercitato, rendendo l'atto in cui si esplica illegittimo ed annullabile²⁶⁷, nel secondo caso si tratta di inesistenza dell'atto istruttorio, che non può degradare i diritti in interessi e che non può produrre effetti nel mondo giuridico, nemmeno in mancanza di rimozione giudiziale su ricorso nei termini di decadenza²⁶⁸.

Alcuni studiosi, nell'invocare maggior tutela delle situazioni soggettive tributarie incise dall'esercizio illegittimo dell'attività di indagine fiscale, ricorrono all'intervento del Garante del contribuente, il quale, per il vero, è sfornito di poteri diversi da quelli annoverabili tra gli atti di impulso, sollecitazione, segnalazione²⁶⁹.

L'anticipazione del sindacato giurisdizionale sugli atti che siano immediatamente lesivi delle situazioni giuridiche soggettive vantate dal contribuente è conforme al principio di effettività della tutela giurisdizionale, ricavabile dal combinato disposto degli artt. 24 e 113 Cost.²⁷⁰ Va oggi posta maggiore attenzione all'effettività della tutela giurisdizionale, avendo riguardo alle recenti evoluzioni della giurisprudenza europea, nonché intesa come pienezza di tutela anche alla recente riforma che ha introdotto il c.d. codice del processo amministrativo nel nostro ordinamento.

costituzionali e l'accertamento tributario, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 463 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Milano, 2003, 282 ss.

²⁶⁷ Salva l'applicazione, come detto sopra, dell'art. 21-octies della L. 241/90.

²⁶⁸ Vedi GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario-Parte generale*, 1994, 241 ss.; SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, 203; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 557 ss.

²⁶⁹ Cfr. D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 179.

²⁷⁰ Si vedano MOSCHETTI, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in TOSI-VIOTTO (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 12-13; FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2001, 13 ss.

3. La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria

Nella prospettiva della tutela del contribuente, si è posto il problema di qualificare con esattezza la natura giuridica della responsabilità dell'Amministrazione Finanziaria²⁷¹, e della P.A. in genere, per il risarcimento dei danni ingiusti provocati da atti e comportamenti illegittimi dell'Amministrazione²⁷².

La tematica, per quanto rileva in questa sede, investe anche i danni ingiusti, patrimoniali e non, provocati durante la fase delle indagini fiscali, a prescindere dal loro esito.

Difatti, può legittimamente invocarsi un ristoro di quanto patito, anche nelle ipotesi di archiviazione dell'istruttoria o di annullamento in autotutela o giurisdizionale dell'atto impositivo, ed ancor oltre, anche qualora l'atto di

²⁷¹ Vedasi: BOLETTI, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 97 ss.; LULY, *La risarcibilità del danno da parte dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 749 ss. Vedasi in tema altresì BOLETTI, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2008; BATISTONI FERRARA, *Il risarcimento del danno*, in *Corr. Trib.*, 2007; LUISO, *Pretese risarcitorie verso la pubblica amministrazione fra giudice ordinario e amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2002; CATALANO, *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria derivante da attività lecita dannosa*, in *Rass. Trib.*, 1/2010, 138; FANTOZZI, *Processo tributario e responsabilità della pubblica amministrazione*, in BATISTONI FERRARA (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, 109 ss; MANZON-MODOLO, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'A.F. nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 243 ss; GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno (Sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione tributaria)*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, 205 ss. Parte della dottrina configura un'ipotesi di danno anche da provvedimento illegittimo divenuto definitivo e non ritirato in autotutela. *Contra*, Cass., 4 ottobre 1996, n. 8685, in *Rass. Trib.*, 1997, 1592, con nota di NOCERINO, *Riflessioni in merito alla possibile individuazione di un concreto ed attuale interesse pubblico alla rimozione degli atti "definitivi"*. Con riguardo al riconoscimento del danno non patrimoniale per il turbamento arrecato al contribuente sottoposto a continue attività istruttorie, si veda Trib. Venezia, 19 marzo 2007, in *Giur. Mer.*, 2008, 261, con nota di RAMPAZZO, *Condotta contra ius e responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per il danno esistenziale*. Naturalmente non si fa questione di danno risarcibile quanto al tributo dovuto, in presenza di un accertamento non invalidato da illegittimità (*rectius* irregolarità) istruttorie, per difetto del dell'ingiustizia del danno.

²⁷² Il cui fondamento costituzionale è rinvenibile nell'art. 28 Cost.

accertamento sia fondato e legittimo²⁷³, a prescindere cioè dalla spettanza del <bene della vita>²⁷⁴.

Una prima ricostruzione riporta la responsabilità della P.A. nell'alveo della responsabilità aquiliana, ex art. 2043 c.c., secondo il generale dovere del *neminem laedere*²⁷⁵.

Tuttavia, le recenti tendenze della dottrina amministrativa configurano a carico dell'Amministrazione una responsabilità di tipo contrattuale, per inadempimento degli obblighi di protezione incombenti su di essa in occasione della sua attività procedimentale e provvedimentale.

Si vuole in tal modo discernere la P.A. dal *quisque de populo*, poiché il <contatto qualificato> che si instaura col cittadino-contribuente in occasione dell'inizio del procedimento amministrativo-tributario lascia configurare un rapporto specifico e differenziato, che pone una posizione di garanzia a favore del privato²⁷⁶.

La Legge 241/90 ha valorizzato plurimi momenti di contatto qualificato tra privato e Amministrazione, improntando il comportamento della parte pubblica a canoni di correttezza, economicità, efficacia, pubblicità, non

²⁷³ Ed è questo l'aspetto più rilevante che ci sembra di cogliere nell'evoluzione della giurisprudenza amministrativa, nell'attesa che il legislatore recepisca tale indirizzo estendendo gli ambiti di tutela delle commissioni tributarie. Per le questioni di giurisdizione si veda *infra*.

²⁷⁴ Viene cioè attribuita autonoma rilevanza risarcitoria alla violazione degli obblighi procedimentali, indipendentemente dalla fondatezza della pretesa erariale.

²⁷⁵ Occorre all'uopo dimostrare la condotta illecita, l'evento dannoso, il nesso causale tra condotta ed evento, l'antigiuridicità e l'elemento psicologico. Quanto al profilo della colpevolezza, in tema di appalti pubblici la Corte di Giustizia, sez. III, 30 settembre 2010, causa C-314/09, ha precisato che il rimedio risarcitorio può costituire un'alternativa procedurale all'annullamento, compatibile col principio di effettività ed efficacia della tutela, soltanto nel caso in cui l'accoglimento della domanda risarcitoria non sia subordinato alla sussistenza di un comportamento colpevole dell'amministrazione. Si giunge così a teorizzare una forma di responsabilità oggettiva a carico dell'Amministrazione (naturalmente in settori di rilievo comunitario quali gli appalti di cui alla Direttiva 89/665/Cee).

²⁷⁶ Vedasi da ultimo Cons. Stato., sez. IV, 12 marzo 2010, n. 1467 e Cons. Stato., sez. IV, 12 febbraio 2010, n. 785.

aggravamento; tali obblighi sono preventivi e prescindono dal provvedimento emanando²⁷⁷.

L'obbligazione risarcitoria, che trova fondamento in detto rapporto o contatto²⁷⁸ <sociale>, non andrebbe però ricollegata all'utilità finale cui aspira il privato, come nel torto extracontrattuale, ma nella lesione dell'obiettivo affidamento ingenerato in una parte dalla condotta dell'altra²⁷⁹.

Sono quindi considerati risarcibili, tra l'altro, le violazioni agli obblighi di motivazione, agli obblighi di esame delle memorie presentate dal contribuente, l'inosservanza dei tempi del procedimento e, a nostro avviso, le violazioni date dall'esercizio illegittimo dei poteri istruttori²⁸⁰.

In occasione dell'avvio del procedimento tributario si instaura, quindi, un rapporto di diritto-obbligo, poiché il privato ha il diritto soggettivo a che l'A.F. rispetti gli obblighi di protezione; in caso contrario, il comportamento²⁸¹ scorretto è fonte di una responsabilità contrattuale.

La tesi che qualifica la responsabilità procedimentale della P.A. come responsabilità contrattuale, prende le mosse dalla nota sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n. 500/99, in tema di risarcibilità degli interessi legittimi, tali essendo gli interessi procedurali preordinati alla soddisfazione del bene della vita finale²⁸².

²⁷⁷ Nella dottrina amministrativa si richiamano gli obblighi di comunicazione di avvio del procedimento, gli istituti della partecipazione e del responsabile del procedimento: cfr. GAROFOLI-FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1481 ss.

²⁷⁸ Vedasi PROTTO, *Responsabilità della pubblica amministrazione per lesioni di interessi legittimi: alla ricerca del bene perduto*, in *Urb. appalti*, 2000, 1005 ss.

²⁷⁹ Si tratta della trasgressione a quegli obblighi imposti dalla legge la cui osservanza è funzionale alla garanzia del rispetto dell'affidamento del privato sulla legittimità dell'azione amministrativa.

²⁸⁰ Da intendersi non solo come violazione delle norme procedurali sull'esercizio dei poteri, come la mancanza di autorizzazione, ove prevista, per l'espletamento delle indagini o l'utilizzazione dei dati raccolti, ma anche nell'accezione di esercizio <sproporzionato> di mezzi invasivi rispetto ai fini dello specifico controllo.

²⁸¹ <Comportamento> inteso in senso ampio, includente gli atti e provvedimenti, *in faciendo* o *in omittendo*.

²⁸² In campo amministrativo si verte al riguardo di interesse legittimo pretensivo. Nel diritto tributario, come illustrato in questo lavoro, il timore di una minor tutela dell'interesse legittimo rispetto al diritto soggettivo ha fatto propendere per la

L'opzione per la responsabilità di tipo contrattuale implica notevoli conseguenze circa l'onere della prova in tema di colpa, non gravante sul contribuente, di termine di prescrizione applicabile, decennale e non quinquennale, di computo di interessi e rivalutazione monetaria²⁸³.

In riferimento alla problematica della giurisdizione sulle questioni risarcitorie, si ritiene che la devoluzione al giudice ordinario, propugnata da quella dottrina e giurisprudenza che escludono dall'art. 2 D.Lgs. 546/92 il "maggior danno", patrimoniale e non, dalla nozione di "altro accessorio", sia da respingere²⁸⁴.

Più condivisibile è quella opinione che riconduce le domande risarcitorie alla giurisdizione tributaria²⁸⁵.

configurazione di un diritto soggettivo in capo al contribuente di fronte all'atto impositivo. In disparte la considerazione circa l'opinabilità di un tale costrutto, non ci pare potersi dubitare della natura di interesse legittimo alle posizioni giuridiche soggettive del contribuente a fronte dei poteri autoritativi d'indagine tributaria.

²⁸³ Va comunque annotata l'attuale presenza di un contrasto giurisprudenziale tra il Consiglio di Stato e la Corte di Cassazione. La posizione espressa nel testo è accolta da Cass. civ., sez. I, 10 gennaio 2003, n. 157, in *Giust. civ.*, 2003, 43 e in *Foro amm.*, 2003, 479, con nota di SIRACUSANO, *La nuova (e <vera>) svolta della Cassazione sulla c.d. risarcibilità dell'interesse legittimo: i doveri di comportamento della pubblica amministrazione verso la logica garantistica del rapporto*. In senso conforme alla natura contrattuale della responsabilità procedimentale vedi Consiglio di Stato, sez. IV, 12 marzo 2010, n. 1467 e Cass. civ., sez. III, 21 luglio 2011, n. 15992. *Contra*, a favore del carattere aquiliano della responsabilità per l'esercizio illegittimo dell'attività amministrativa vedasi: Cons. Stato, sez. V, 15 aprile 2010, n. 2150; sez. V, 20 ottobre 2008, n. 5124; sez. IV, 29 luglio 2008, n. 3723; sez. VI, 19 giugno 2008, n. 3059. Cons. Stato, sez. IV, 27 novembre 2010, n. 8291 afferma infondata la domanda risarcitoria del danno da lesione dell'affidamento qualificato per violazione degli obblighi di buona fede si cui agli artt. 1337 e 1338 c.c., non essendo configurabile una responsabilità civile della P.A. per contatto sociale, che introduce surrettiziamente nell'ordinamento la figura generale di responsabilità da atto legittimo al di fuori dei casi tassativamente individuati dalla legge.

²⁸⁴ In argomento cfr.: BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. priv. (sez. comm.)*, XI, 1994, 296 ss.; FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998. In giurisprudenza vedasi Cass., 16 aprile 2007, n. 8958.

²⁸⁵ Vedi GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, 205 ss., che richiama la connessione per accessorialità di cui all'art. 31 c.p.c.

4. Le tutele del contribuente nel sistema giuridico europeo

L'attività ispettiva del fisco deve "fare i conti", a ragione, anche con la Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 dai paesi fondatori del Consiglio d'Europa²⁸⁶.

Nel Titolo primo (diritti e libertà) sono collocati sia il *Diritto alla libertà e alla sicurezza* (art. 5), sia il *Diritto al rispetto della vita privata e familiare* (art. 8).

In particolare alla luce dell'art. 5 "ogni persona ha diritto alla libertà ed alla sicurezza. Nessuno può essere privato della libertà (...)", salvo che in casi tassativamente previsti e sempre nei modi prescritti dalla legge.

Inoltre, a mente dell'art. 8 "ogni persona ha il diritto al rispetto della sua vita privata e familiare, del suo domicilio e della sua corrispondenza".

Gli artt. 5 e 8 trovano immediato ingresso tra i diritti e le libertà che originariamente, attraverso la costituzione della Convenzione, sono stati recepiti all'interno di un documento normativo che abbraccia i principi appartenenti alla sfera etico-morale del comune sentire umano (unitamente, in sintesi, al diritto alla vita, al divieto di tortura, al divieto della schiavitù e dei lavori forzati, al diritto ad un equo processo, al principio del *nullum crimen sine lege*, alla libertà di pensiero, di coscienza e di religione, alla libertà di espressione, alla libertà di riunione e di associazione, al diritto di

²⁸⁶ Il Consiglio d'Europa trova origine a Londra il 5 maggio 1949 all'indomani delle devastanti esperienze dei conflitti mondiali, con la firma del relativo Trattato tra Belgio, Danimarca, Francia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Norvegia, Paesi bassi, Regno Unito e Svezia. Lo scopo era quello di creare un'organizzazione internazionale in cui ogni paese aderente fosse propenso ad accettare solennemente il principio della preminenza del diritto in genere e, in particolare, della garanzia che ad ogni persona sottoposta alla sua giurisdizione fosse assicurato il godimento dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. In effetti <(...) il trattato firmato a Londra il 5 maggio 1949, quattro anni dopo la fine di una guerra che aveva straziato l'Europa, era un vero e proprio atto costituente. Non si limitava ad instaurare legami di amicizia, interesse o alleanza tra le parti: mirava a salvaguardare e promuovere una serie di valori e di principi da esse condivisi attraverso un quadro istituzionale internazionale in grado di influire sullo sviluppo delle società in Europa> (*Dichiarazione della Presidenza dell'Unione Europea del 5 maggio 1999 - in occasione del 50° anniversario della nascita del Consiglio d'Europa - in Bollettino UE, 1999 - Politica estera e di sicurezza comune - 19/19*).

sposarsi, al diritto ad un ricorso effettivo, al divieto di discriminazione, al divieto di abuso di diritti).

Con una modifica apportata alla Convenzione in data 11 maggio 1993, attraverso la firma a Strasburgo del cosiddetto “undicesimo protocollo”, entrato in vigore il 1^o novembre 1998, ratificato dall'Italia con la legge n. 296 del 28 agosto 1997, nasce la Corte europea dei Diritti dell'Uomo, competente a giudicare sulle violazioni della Convenzione e che, sostituendo i due precedenti organi giurisdizionali (Commissione e Corte), accorpandone le funzioni, si prefigge, tra l'altro, una sensibile riduzione dei tempi della giustizia ed un consolidamento della propria giurisprudenza quale punto fermo per la tutela dei diritti umani²⁸⁷.

²⁸⁷ Nel preambolo della Convenzione si legge: <(…) la presente dichiarazione è volta a garantire il riconoscimento e l'applicazione effettiva e universale dei diritti ivi enunciati, rilevato che il fine del Consiglio d'Europa consiste nella realizzazione di una più stretta unione tra i popoli membri, e che il tramite per il raggiungimento di tale fine è dato dalla salvaguardia e dallo sviluppo dei diritti umani e delle libertà fondamentali>. Il nobile fine viene in rilievo in tutta la sua grandezza laddove si pensi che proprio il rispetto di dette libertà fondamentali rappresenta la base della pace e della giustizia nel mondo: fu dunque sentita la grande necessità di formalizzare un elenco di principi che si opponesse alla supremazia della “ragion di Stato”, garantendo ad ogni individuo la completa tutela dei propri diritti avverso le azioni degli Stati, attraverso una trasparente procedura giurisdizionale e superando l'arcaico principio del “dominio riservato allo Stato” in ordine ai diritti fondamentali. Si deve alla Dichiarazione universale dei Diritti dell'Uomo, attuata dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 10 dicembre 1948, la collocazione ufficiale di tali diritti nel panorama giuridico internazionale, attraverso un meccanismo di naturale evoluzione storica di un iter iniziato il 1215, anno della nascita della *Magna Charta*, poi proseguito fino al 1776, anno della Dichiarazione d'indipendenza degli Stati Uniti d'America, ed ancora fino al 1789, anno della Dichiarazione francese dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali.

In dottrina, per generale un approfondimento delle tematiche affrontate dalla Corte europea dei Diritti dell'Uomo, DE SALVIA, *Compendium*, Napoli, 2000 e Id., *La Commissione e la Corte europea dei diritti dell'Uomo: meccanismi e giurisprudenza*, in *l'Italia e la Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo*, a cura di GREMENTIERI, Milano, 1989; SIROTTI GAUDENZI, *I ricorsi alla Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, Rimini, 2001; DEFILIPPI, ANSELMO, *I ricorsi alla nuova Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, Milano, 2000; ROMANO, PELLEGRINI, PARROTTA, *La nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 1999; CARREAS, *Diritti umani deboli e diritti umani assoluti*, in *Diritto naturale e diritti dell'Uomo all'alba del XXI secolo*, Colloquio internazionale, Roma 10-13 gennaio 1991, in *Quaderni di Iustitia*, a cura dell'Unione Giuristi cattolici italiani, Milano, 1993; STELACHOWSKI, *I diritti dell'uomo e il rinnovamento del diritto in vista della Casa comune europea*, in *Diritto naturale e diritti dell'Uomo all'alba del XXI secolo*, Colloquio internazionale, Roma 10-13 gennaio 1991, in *Quaderni di Iustitia*, a cura dell'Unione Giuristi cattolici italiani, cit.; DURANTE, PENNARELLI, *I diritti dell'Uomo in Italia*, Vol. I, Milano, 1998; DE STEFANO, *La tutela giuridica internazionale dei Diritti umani*, Padova, 1997; ESPIELL, *Diritti umani: etica, diritto, politica*, in *I diritti umani a*

In quest'ottica si è pronunciata su un caso che riguarda il secondo comma dell'art. 8, in ordine all'ingerenza nell'esercizio del diritto del rispetto della vita privata e del domicilio della persona a seguito dell'agire della pubblica autorità.

Tale ingerenza è possibile unicamente se prevista "dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale (...), per il benessere economico del Paese, per la difesa dell'ordine e per la prevenzione dei reati (...), o per la protezione dei diritti e delle libertà altrui" (art. 8, secondo comma).

La Corte ha precisato che tale ingerenza potrebbe anche "estendersi a locali o attività aziendali o commerciali piuttosto che ad altri casi"²⁸⁸.

Alla luce di tale assunto giurisprudenziale, che trova conferma anche in alcune pronunce della Corte di Giustizia²⁸⁹, il diritto al domicilio, essendo interpretabile come estendibile anche ai locali aziendali delle società, sia pure nei limiti e per gli esclusivi fini di cui al secondo comma dell'art. 8, implica che l'attività ispettiva del fisco che si estrinsechi in un accesso nei (soli) locali aziendali e non anche in quelli adibiti "ad abitazione" debba comunque essere assistita da adeguate garanzie.

Sembrerebbe, dunque, che in un'ottica soprannazionale le garanzie per il contribuente, in veste di persona giuridica e non fisica, in relazione alla tutela domiciliare, assuma un carattere più stringente per la pubblica autorità rispetto a ciò che accade in ambito domestico, se - per quanto rileva

quarant'anni dalla dichiarazione universale, Padova, 1989; MARTERSON, *L'impegno delle Nazioni Unite per i diritti umani*, in *I diritti umani a quarant'anni dalla dichiarazione universale*, cit.

²⁸⁸ Corte europea Diritti dell'Uomo, 16 aprile 2002, *Colas Est e a./Francia*, n. 37971/97.

²⁸⁹ Si veda, tra le altre, Corte giustizia CE, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Frères*. Già in altre circostanze, tuttavia, la Corte si era orientata nel riconoscere l'inviolabilità domiciliare sia dei soggetti persone fisiche che persone giuridiche, anche se aveva destato difficoltà a poter concettualizzare principi generali di matrice comunitaria a tutela del domicilio delle imprese, stante la eccessiva eterogeneità dei sistemi giuridici dei vari Paesi membri, in relazione alla natura ed alla misura della tutela dei locali commerciali ed in relazione agli interventi della pubblica autorità (in giurisprudenza, altresì, Corte giustizia CE, 21 settembre 1989, cause riunite C-46/87 e C-227/88, *Hechst AG c. Commissione*, in Racc., I, 1989, 2859).

in questa sede - il fisco si accinga ad eseguire un'ispezione o comunque ad esercitare un'attività investigativa potenzialmente invasiva dei diritti e delle libertà fondamentali.

Infatti, alla luce del dato giurisprudenziale sopranazionale per ultimo citato, emerge che l'estensione del diritto al domicilio anche alle realtà aziendali, sia pur con i limiti di cui al secondo comma dell'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali, faccia riflettere molto sull'avvertita necessità di un'estensione - magari attraverso sfumature graduate all'occorrenza - di alcune delle garanzie costituzionali attualmente a presidio della tutela domiciliare delle singole persone fisiche, anche alle "realtà domiciliari aziendali".

In quest'accezione non sembrerebbe eccessivo affermare che la vita privata del contribuente si svolge, oltre che nella propria abitazione, anche in altri contesti materiali quali, ad esempio, nell'ufficio della propria azienda; un'interpretazione del genere, tuttavia, farebbe nascere il fondato sospetto che alcuni passaggi del vigente quadro normativo nazionale di riferimento potrebbero essere in attrito con il postulato europeo.

4.1 Gli atti viziati per violazione del diritto europeo

In campo tributario il conflitto tra provvedimento impositivo e diritto europeo, per quel che in questa sede rileva, può riguardare ipotesi in cui, benché il tributo sia stato istituito in conformità col diritto europeo, il provvedimento impositivo presenta vizi attinenti alla fase procedimentale, in violazione di norme o principi di derivazione europea, quali il principio di proporzionalità, il principio del contraddittorio, il principio di legalità, il diritto di difesa, l'obbligo di motivazione, il principio di buona fede, etc.

Si tratta di ipotesi in cui il potere impositivo esiste, ma se ne fa un cattivo uso.

Quanto ai rimedi ed alle tecniche di tutela, il principio di autonomia procedurale degli Stati membri nell'attuazione del diritto comunitario e nella tutela delle posizioni giuridiche soggettive, è statuito dagli artt. 5, 4 e 13 TUE (già artt. 5, 10 e 7 Trattato CE).

La Corte di Giustizia ha comunque elaborato dei limiti all'autonomia dei singoli Stati per garantire l'effettiva attuazione del diritto comunitario: in particolare, il principio di equivalenza impone una tutela delle situazioni soggettive comunitarie non dissimile dai mezzi apprestati per preservare le posizioni soggettive del diritto interno; il principio di effettività in senso stretto, inoltre, richiede che la disciplina interna non renda praticamente impraticabile la tutela.

Detti principi, pertanto, possono condurre alla disapplicazione-nullità delle norme procedurali e processuali²⁹⁰ laddove rendano impossibile la tutela o precludano o discriminino le situazioni soggettive di rilievo comunitario²⁹¹.

Viene al riguardo in evidenza la tematica dello scambio di informazioni tra autorità fiscali e precipuamente il problema della natura delle norme che pongono vincoli e limiti allo scambio e la rilevanza della loro violazione.

Una parte della dottrina tende a minimizzare la valenza di eventuali violazioni, sulla considerazione che esse si porrebbero soltanto sul piano dei rapporti tra autorità fiscali di Stati membri, senza alcuna influenza sulla validità degli atti impositivi²⁹².

Altra posizione dottrina limita gli effetti delle violazioni all'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite²⁹³.

²⁹⁰ Su ciò concordano giurisprudenza nazionale e comunitaria.

²⁹¹ Vedi DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 268: secondo l'A., nel sistema di giustizia tributaria la disapplicazione degli atti in violazione del diritto comunitario potrebbe spingere verso un giudizio sul rapporto, indebolendo la preclusività dell'atto e dando nuova linfa alla teoria della carenza dello *ius impositionis*. Il prevalente orientamento è di escludere rilevanza alla distinzione tra carenza dello *ius impositionis* ed illegittimo esercizio dello stesso.

²⁹² I vincoli e limiti sarebbero posti soltanto nell'interesse degli Stati.

²⁹³ Vedasi: FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 52.

Taluno ha ritenuto, invece, sia ipotizzabile l'immediata impugnabilità degli atti istruttori, destinati allo scambio, dinanzi al giudice amministrativo²⁹⁴.

Principiando dall'osservazione in merito all'interesse degli Stati come fondamento dei limiti e vincoli, si deve obiettare che la posizione soggettiva del contribuente a fronte di norme poste a tutela dell'interesse pubblico esiste ed è quella dell'interesse legittimo.

Va però precisato che se nel nostro ordinamento nazionale si esclude la tutela immediata per gli atti istruttori illegittimi, secondo il paradigma della <tutela differita>, per cui nessuna tutela diretta ed immediata può essere riconosciuta avverso gli atti oggetto di scambio di informazioni.

Tuttavia, non si può non scorgere l'evidente contrasto con il fondamentale principio dell'effettività della tutela giurisdizionale, posto dagli artt. 6 e 13 CEDU.

4.2 Il principio di effettività della tutela giurisdizionale

La dottrina che ha posto l'attenzione sulla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo degli ultimi anni ne registra l'inarrestabile *vis* espansiva in materia tributaria²⁹⁵.

Si è osservato in dottrina come le restrizioni ai diritti dell'uomo in ambito fiscale, giustificate e legittimate da quella <ragion di Stato> denominata <interesse fiscale>, siano oggetto di progressivo, ancorché prudente, arretramento ad opera della Corte Europea.

²⁹⁴ Cfr. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, 257. *Contra* MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010, 433 e 448.

²⁹⁵ Concordano sul punto DEL FEDERICO, *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2010, 215 ss., TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 316 e PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea*, ibidem, 2007, 681. Le norme della CEDU che potrebbero avere un'applicazione in campo tributario sono: l'art. 6 sul diritto ad un equo processo; l'art. 7 che prevede la riserva di legge e l'irretroattività in materia di sanzioni; l'art. 8, che sancisce il diritto al rispetto della vita privata e familiare; l'art. 13, su diritto ad un ricorso effettivo; l'art. 14. sul divieto di discriminazione; l'art. 1 del primo Protocollo addizionale, che tutela la proprietà privata.

La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo prevede due aree di tutela dei diritti fondamentali, l'una riservata alla <materia civile> e l'altra alla <materia penale>.

La materia pubblicistica, ivi compresa la fiscalità, viene esclusa dalla portata della CEDU, come conferma l'art. 1 del primo Protocollo addizionale sulla "Protezione della proprietà", che espone la proprietà proprio ai vincoli e limiti che gli Stati volessero porre per la salvaguardia dell'interesse generale o per assicurare il pagamento dei tributi.

Si registrano, però, numerose pronunce favorevoli ad estendere le garanzie proprie della <materia civile> anche alle controversie originate da provvedimenti o comportamenti di PP.AA. esercenti poteri pubblici autoritativi²⁹⁶.

Tuttavia, la materia dell'imposizione tributaria resta emarginata dalla CEDU²⁹⁷, salvo ricondurre il settore delle violazioni e sanzioni amministrative nell'ambito della <materia penale>²⁹⁸.

Nella pronuncia sul caso "Ferrazzini" la Corte ribadisce che possono esservi <obbligazioni patrimoniali> nei confronti dello Stato e dei suoi organi che, ai fini dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo non vanno ricompresi nella nozione di <diritti ed obbligazioni di carattere civile>.

²⁹⁶ Si richiamano: sentenza 5 ottobre 2000, Mennitto c. Italia, nella quale le garanzie della CEDU sono estese agli interessi legittimi. Vedasi GRECO, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia*, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 2000, 25 ss. e RUSSO C.-QUAINI, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, Milano, 2006.

²⁹⁷ Cfr. sentenza 23 ottobre 1990, *Darby*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 386, annotata da DE MARTINI, *Tutela in materia fiscale innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*. Vedasi anche MALHERBE, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione* e FISCHER, *La nozione di giusto processo nel processo tributario*, in AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008, 249 e 275.

²⁹⁸ Vedi: DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 54 ss.; Corte Eur., sen. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 389, con nota di MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*.

Ciononostante, la Corte riconosce che il procedimento tributario ha indubbiamente un oggetto patrimoniale e quindi, considerati i cambiamenti intervenuti nella società riguardo alla tutela giuridica concessa agli individui nei loro rapporti con lo Stato, si chiede se sia giunto il momento di estendere l'ambito di applicazione dell'art. 6, parag. 1, CEDU alle controversie tra cittadini e pubbliche autorità.

Ad ogni buon conto, la Corte conclude nella sentenza "Ferrazzini" per l'esclusione della materia fiscale dall'ambito della CEDU, poiché resta nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, con predominanza della natura pubblica del rapporto tra contribuente e collettività.

La Corte Europea ha più volte dichiarato inapplicabile l'art. 6 ai processi tributari, e ciò ha fatto senza che assumesse rilievo dirimente la considerazione della posizione giuridica soggettiva del contribuente: la Corte Europea ha precisato che il termine "diritto", usato dall'art. 6, parag. 1, non implica discriminazioni tra diritti soggettivi ed interessi legittimi e che, comunque, questi ultimi sono tutelati dalla Convenzione al pari dei diritti soggettivi²⁹⁹.

La dottrina, in critica alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo sino al caso Ferrazzini, rivendica una nuova concezione del rapporto tra Fisco e contribuente, in cui il potere dell'A.F. è semplicemente un potere amministrativo e l'azione impositiva va ricondotta all'azione amministrativa, sottoposta alla legge.

Occorre, quindi, rammentare il fondamento dell'imposizione, nel concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e non della

²⁹⁹ Sul punto si rinvia a TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 22, nota 31: <la giurisdizione costitutiva di annullamento è... l'unica forma di tutela per chi è destinatario di atti autoritativi. Non vi sono forme di tutela negate al contribuente a causa del riferimento all'interesse legittimo, né l'interesse legittimo o la giurisdizione di annullamento sono mai stati evocati per accreditare tesi riduttive delle garanzie del contribuente>. Nella dogmatica alloriana il potere dell'A.F. più che un potere sovrano è un potere amministrativo vincolato, rigidamente soggetto al dovere di imparzialità ed al principio di legalità (ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, 13 ss. e 107 ss.; DE MITA, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 2000, 31).

supremazia dello Stato: la dottrina in questione invoca quindi l'applicazione al processo tributario delle garanzie previste nella <materia civile> dalla CEDU³⁰⁰.

Il caso più sintomatico della lenta inversione di tendenza della Corte di Strasburgo si ritrova nel caso *Ravon c. Francia*, nel quale la Corte giunge a riconoscere l'applicazione della CEDU alle verifiche fiscali³⁰¹.

Il *leading case* *Ravon*³⁰² mostra le prime aperture garantiste sui profili procedurali, dichiarando la Corte il carattere <civile> del diritto alla regolarità delle ispezioni domiciliari e dei sequestri fiscali, previsti dalla legislazione francese.

La Corte afferma che le persone interessate da ispezioni domiciliari hanno diritto ad un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto ed in diritto, sulla regolarità del provvedimento che dispone l'ispezione ed eventualmente sulle azioni intraprese sul suo fondamento.

Il ricorso, a giudizio della Corte, deve consentire di contestare irregolarità in modo da intervenire efficacemente anche sotto l'aspetto temporale, in funzione di prevenzione o di arresto della continuazione delle operazioni, ed anche in un momento postumo alla conclusione delle stesse con un opportuno rimedio.

Non è sufficiente, quindi, a giudizio della Corte Europea, riconoscere al contribuente il diritto a ricorrere alla Corte di Cassazione per profili di legittimità, né la facoltà di contestare a posteriori l'operato dell'ufficio, né tantomeno di agire in giudizio, sempre a posteriori, per il risarcimento danni.

³⁰⁰ Cfr.: DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 213-214.

³⁰¹ Corte Eur., 21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 181, annotata da MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 della CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, 198. Vedasi altresì Corte Eur., 16 ottobre 2008, *Maschino c. Francia*, 20 novembre 2008, *IFB c. Francia*, 24 luglio 2008, *André c. Francia*, 18 novembre 2008, *Kandler c. Francia*, sulle quali cfr. MULEO, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, 762.

³⁰² In senso conforma la Corte Eur. si è espressa nelle sentenze del 2008 *Maschino*, *André e Kandler*.

La Corte ha altresì ritenuto insufficiente all'effettività della tutela la garanzia della riserva di giurisdizione, poiché il provvedimento giurisdizionale autorizzatorio non consente comunque al contribuente, che sia ignaro del procedimento, di interloquire in contraddittorio a difesa delle sue posizioni³⁰³.

Si è osservato come con tale decisione la Corte abbia vagliato la sussistenza del sistema di garanzie convenzionali nel settore più autoritativo e delicato dell'imposizione, quale è l'istruttoria tributaria³⁰⁴.

Un'opinione dottrina, che noi condividiamo, ha tratto da tale orientamento della Corte di Strasburgo la conseguenza del rifiuto della teoria della <tutela differita>, non conforme al principio di tutela effettiva³⁰⁵. Quanto alla rilevanza assunta dai diritti fondamentali dell'uomo nell'ambito dell'ordinamento comunitario, l'art. 6 del Trattato UE ha <comunitarizzato> i diritti fondamentali garantiti dalla CEDU, in quanto principi generali del diritto comunitario.

Inoltre, l'art. 1, co. 1, Legge 241/90 costituisce un canale normativo di recepimento dei principi dell'ordinamento comunitario, compresi i principi della CEDU, nell'ambito del diritto nazionale³⁰⁶.

³⁰³ I principi del caso Ravon sono applicabili anche e soprattutto in tema di scambio di informazioni, ove l'unica forma di tutela effettiva praticabile è data proprio dall'impugnazione immediata contro l'atto istruttorio, non potendo il contribuente impugnare, innanzi all'autorità giudiziaria dello Stato richiedente le informazioni, il provvedimento impositivo da questa emesso per vizi di un atto istruttorio del Paese straniero interpellato, formato secondo il suo ordinamento.

³⁰⁴ Così si esprime DEL FEDERICO, cit., 219. Vedi MULEO-DEL FEDERICO-BASILAVECCHIA, *Corte Europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 381. La dottrina ritiene che i principi del caso Ravon possano tornare di ausilio in tema di scambio di informazioni tra autorità fiscali straniere, in cui l'unica difesa percorribile dal contribuente sembra proprio l'impugnazione immediata contro l'atto istruttorio dell'autorità interpellata: CASTIGLIONE, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 3/2009; DEL FEDERICO, *The issue of taxpayer's legal protection*, in *Riv. dir. trib. int.*, in AA.VV., *Instant issue for the International EATLP Congress*, Santiago de Compostela - Spagna, 4-6 giugno 2009.

³⁰⁵ Vedi MULEO, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, cit., 200, che osserva in merito: <...perché rimarrebbe priva di controllo giurisdizionale la legittimità di accessi non seguiti da atti impugnabili, che pure possono ledere in maniera anche significativa diritti dei singoli> e <...perché la Corte di Cassazione, essendo giudice di legittimità, non ha il potere di decidere sugli elementi fondanti in fatto le autorizzazioni in discorso>.

L'opinione dominante propende per il meccanismo della disapplicazione, eventualmente in aggiunta alla responsabilità risarcitoria degli Stati³⁰⁷, qualora la norma interna violi principi della CEDU che assumono rilievo negli ambiti di operatività del diritto comunitario, come ostacolo alle libertà di circolazione.

Qualora, invece, i principi espressi dalla CEDU siano destinati ad avere applicazione in settori esclusi dall'intervento comunitario, residuano i meccanismi meramente risarcitori di matrice convenzionale.

La Corte di Giustizia, nella sua funzione creatrice del diritto comunitario, ha assorbito alcuni dei principi CEDU come propri³⁰⁸, quali il diritto di proprietà, il diritto al libero esercizio di un'attività economica, il diritto ad una tutela giurisdizionale piena ed effettiva, il diritto di difesa, il diritto di non confessare contro sé stessi, il diritto di riservatezza della vita privata, il diritto alla inviolabilità del domicilio, il diritto ad un equo processo³⁰⁹.

Il diritto europeo si occupa essenzialmente dei profili sostanziali della fiscalità³¹⁰, nei limitati settori funzionali alla realizzazione degli obiettivi comunitari³¹¹.

Assumono particolare pregnanza soltanto il regime del recupero degli aiuti di Stato incompatibili e quello della cooperazione fiscale internazionale.

Su quest'ultima materia, la normativa comunitaria si presenta scarna, disciplinando soltanto profili settoriali ed inoltre, per quel che qui rileva, è

³⁰⁶ Vedasi DEL FEEDRICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 279, secondo il quale la violazione dei principi della CEDU si configura ormai come violazione del diritto nazionale.

³⁰⁷ *Leading case* il caso *Francovich*, Corte Giust., 19 novembre 1991, cause C-6/90 e C-9/90, in *Giur. it.*, 1992, I, 1, 1169.

³⁰⁸ Sulla circolarità dei valori giuridici e l'influenza tra le Corti europee e tra i diversi sistemi giuridici, si veda MORBIDELLI, *Corte costituzionale e corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte di Lussemburgo)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 324.

³⁰⁹ Che, a sua volta, ha come corollario, tra gli altri, la pienezza della tutela giurisdizionale. Cfr. MALHERBE, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, cit. 258 ss.

³¹⁰ Gli Stati membri hanno rinunciato a parte della sovranità fiscale limitando l'impatto del diritto europeo solo ad alcuni aspetti sostanziali della disciplina tributaria.

³¹¹ Cfr. BORIA, *l'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, 103 ss., nonché Id., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 413 ss.

stata concepita come forma di collaborazione tra Stati, con scarsa attenzione verso la sfera degli interessi individuali dei contribuenti interessati.

La cooperazione amministrativa, inoltre, si realizza attraverso atti e provvedimenti disciplinati interamente dal diritto interno³¹².

Inoltre, va osservato che per la materia tributaria, a differenza della più ampia incidenza del diritto europeo sul diritto amministrativo, la maggior parte degli interventi della giurisprudenza europea è limitata alle questioni pregiudiziali interpretative.

Da qui l'enfatizzazione dell'accostamento dell'azione impositiva a quella amministrativa che illustre dottrina ha adoperato per consentire il flusso di principi e modelli di tutela europei dall'ambito del diritto amministrativo a quello del diritto tributario, sostanziale e processuale.

³¹² Sul punto vedi DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 65 ss.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

AA.VV., a cura di CARINGELLA, DE CAROLIS, DE MARZO, *Le nuove regole dell'azione amministrativa dopo le leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Milano, 2005

AA.VV., a cura di ITALIA e ROMANO, *La denuncia di inizio attività edilizia nel Testo Unico sull'edilizia*, in *Enti locali*, Milano, 2003

ACCARINO, *L'impugnabilità degli atti istruttori lesivi*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, in AA.VV., Roma, Milano, 1996

ALBANELLO, *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. dir. trib.*, 1991

ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991

ALLEGRETTI, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1976

ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965

ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969

ALPA e GAROFOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2002

AMATO, *Individuo e autorità nella disciplina della libertà personale*, 1967

AMATUCCI, *Il fatto come fonte della disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998

ANASTASI, *L'efficacia del provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati*, in www.giustizia-amministrativa.it

ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996

ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007

BACHOF, *Burteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff in Verwaltungsrecht*, in *JZ*, 1955

BALDASARRE, *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997

BALDASSARRE, *Diritti pubblici soggettivi*, in *Diritti della persona e valori costituzionali*, Torino, 1997

BARBERA, in *Commentario Branca*, sub art. 2

BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria. Spunti critici e ricostruttivi*, Napoli, 1966

BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, PERRONE-BERLIRI (a cura di), Napoli, 2006

BASILAVECCHIA, *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri dalla strumentalità alla sussidiarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 2005

BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo e ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990

BASSI, *Principio di legalità e poteri amministrativi impliciti*, Milano, 2001

BATISTONI FERRARA, (voce) *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. priv. (sez. comm.)*, XI, 1994

BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964

BATISTONI FERRARA, *Il risarcimento del danno*, in *Corr. Trib.*, 2007

BENVENUTI, (voce) *Funzione*, in *Enc. giur.*, XIV, Roma, 1989

BENVENUTI, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1959

BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965

BERSANI, *La sanzione di inutilizzabilità nel diritto penale e nel diritto tributario alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Fisco*, 2005

BERTI, *Interpretazione costituzionale*, Padova, 1990

BERTOLISSI, *Qualche considerazione in margine ad un recente dibattito su procedimenti tributari e garanzie del cittadino: il diritto tributario tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1984

BOBBIO, *Politica e cultura*, 1974

BOLETTA, *Responsabilità per danni dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003

BOLETTA, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 2008

BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010

BORIA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004

BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002

BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998

BRUTI LIBERATI, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico tra amministrazioni e privati*, Milano, 1996

CAIA, *Funzione pubblica e servizio pubblico*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005

CANNADA BARTOLI, *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964

CANNADA BARTOLI, *Affievolimento*, Milano, 1958

CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. fn.*, 1966

CAPUTI JAMBRENGHI, *Studi sull'autoritarità nella funzione amministrativa*, Milano, 2005

CARBONE, *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, 1968

CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2010

CARLASSARRE, in *Giur. costit.*, 1982

CARLASSARRE, *Regolamenti dell'esecutivo e principio di legalità*, Padova, 1966

CARPENTIERI, *Autorità e consenso nell'azione amministrativa*, in www.giustamm.it

CARREAS, *Diritti umani deboli e diritti umani assoluti*, in *Diritto naturale e diritti dell'Uomo all'alba del XXI secolo*, Colloquio internazionale, Roma 10-13 gennaio 1991, in *Quaderni di Iustitia*, a cura dell'unione Giuristi cattolici italiani, Milano, 1993

CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007

CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2006

CASSESE, *La Signoria comunitaria sul diritto amministrativo*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2002

CASSESE, *Le trasformazioni del diritto amministrativo*, in *Riv. Trim. dir. pubbl.*, 2002

CASTIGLIONE, *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2009

CATALANO, *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria derivante da attività lecita dannosa*, in *Rass. trib.*, 2010

CAVALLO PERIN, *Potere di ordinanza e principio di legalità: le ordinanze amministrative di necessità e urgenza*, Milano, 1990

CELOTTO (a cura di), *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Torino, 2004

CERULLI IRELLI, *Pubblico e privato nell'organizzazione amministrativa*, in RAIMONDI, URSI (a cura di), *Fondazioni e attività amministrativa*, Torino, 2006

CERULLI IRELLI, *Brevi considerazioni sugli effetti della nuova disciplina sull'azione amministrativa in ambito processuale*, www.astrid-online.it

CERULLI IRELLI, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa. Un primo commento alla legge 7 agosto 1990, n. 241*, in www.astrid-online.it

CERULLI IRELLI, *Note critiche in tema di attività amministrativa secondo moduli negoziali*, in *Dir. amm.*, 2003

CHIRULLI, *Autonomia pubblica e diritto privato nell'amministrazione. Dalla specialità del soggetto alla rilevanza della funzione*, Padova, 2005

CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977

CIOFFI, *Dovere di provvedere e pubblica amministrazione*, Milano, 2005

CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo*, Padova, 2005

CIVITARESE MATTEUCCI, *Contributo allo studio del principio contrattuale nell'attività amministrativa*, Torino, 1997

CLEMENTE DI SAN LUCA, *La persistente rilevanza del ruolo dell'interesse pubblico dopo la l. 15/2005 e la sua effettiva consistenza*, in G. CLEMENTE DI SAN LUCA (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005

COGNETTI, *Principio di legalità e norma indeterminata*, Perugia, 1988

CONSTANT, *De la liberté des anciens comparée a celle des modernes*, 1819

CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2006

CRISAFULLI, *Principio di legalità e «giusto procedimento»*, in *Giur. Cost.*, 1962

CRISAFULLI, *Lo spirito della Costituzione*, in AA.VV., *Discorsi e scritti sulla Costituzione*, I, Milano, 1958

CROVATO, *Gli accordi preventivi nella determinazione del reddito imponibile*, Padova, 2005

D'AMATI, *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e sistematiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001

D'AMATI, *L'insegnamento del diritto tributario*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000

D'AMATI, *Instabilità ed incertezze nella legislazione della riforma*, in *Boll. Trib.*, 1982

D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003

D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001

DE MARZO, *Attività consensuale e attività autoritativa della P.A.*, in www.dottrinaediritto.ipsoa.it, 2005

DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007

DE MARZO, *Occupazione illegittima e giurisdizione: le incertezze della Consulta; Corte Cost.*, 27 aprile 2007, n. 140, in *Giorn. amm.*, 2007

DE MITA, *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 2000

DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1999

DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1993

DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987

DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1955

DE SALVIA, *Compendium*, Napoli, 2000

DE SALVIA, *La Commissione e la Corte europea dei diritti dell'Uomo: meccanismi e giurisprudenza*, in *l'Italia e la Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo*, GREMENTIERI (a cura di), Milano, 1989

DEFILIPPI - ANSELMO, *I ricorsi alla nuova Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, Milano, 2000

DEL FEDERICO, *I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2010

DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010

DEL FEDERICO, *The issue of taxpayer's legal protection*, in *Riv. dir. trib. int.*, in AA.VV., *Instant issue for the International EATLP Congress*, Santiago de Compostela - Spagna, 4-6 giugno 2009

DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

DI BENEDETTO, *Attività non autoritativa della P.A.: quali regole, quali finalità, quali tutele?*, Relazione al Convegno di Sperlonga 21-22 ottobre 2005, in CLEMENTE DI SAN LUCA (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005

DI MAJO, in *Giur. it.*, 1980

DI PACE, *Organizzazione amministrativa, strumenti privatistici*, in *Dizionario di dir. amm.*, CLARICH e FONDERICO (a cura di), 2007

DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 2 Padova, 1994

DOMENICHELLI, *Giurisdizione esclusiva e pienezza della giurisdizione*, Padova, 1988

DUGATO, *Atipicità e funzionalizzazione nell'attività amministrativa per contratti*, Milano, 1996

DURANTE - PENNARELLI, *I diritti dell'Uomo in Italia*, Vol. I, Milano, 1998

DE STEFANO, *La tutela giuridica internazionale dei Diritti umani*, Padova, 1997

ESPIELL, *Diritti umani: etica, diritto, politica*, in *I diritti umani a quarant'anni dalla dichiarazione universale*, Padova, 1989

FALCON, *Le convenzioni pubblicistiche. Ammissibilità e caratteri*, Milano, 1984

FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario - Atti del convegno di studi tenutosi a Catania il 12-15 settembre 2007*, LA ROSA (a cura di), Milano, 2008

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2000

FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo del diritto tributario in Italia*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999

FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972

FANTOZZI, *Processo tributario e responsabilità della pubblica amministrazione*, in BATISTONI FERRARA (a cura di), *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007

FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 2006

FANTOZZI, *La prospettiva tributaria*, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali*, Milano, 2004

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

FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003

FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998

FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988

FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984

FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971

FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968

FAVARA, *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in *Riv. dir. fin.*, 1982

FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005

FEDELE, *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999

FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1992

FERLAZZO NATOLI, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento*, in *Boll. Trib.*, 2004

FERLAZZO NATOLI, *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999

FICARI, *Utilizzazione e trasmissione di dati bancari, segreto bancario ed accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1992

FILIPPI, *La nuova d.i.a. e gli incerti confini con il silenzio-assenso*, in www.giustamm.it

FISCHER, *La nozione di giusto processo nel processo tributario*, in AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008

FOIS, *Legalità (principio di)*, in *Enc. dir.*, XXIII, Milano

FORTE, *Appunti in tema di nullità ed annullabilità dell'atto amministrativo*, in G. CLEMENTE DI SAN LUCA, (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005

FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2001

FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998

GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2002

GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999

GAFFURI, *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997

GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario-Parte generale*, 1994

GALETTA, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998

GALLO, *Il giusto processo tributario*, in AA.VV., *Il giusto processo*, Roma, 2003

GALLO, *Verso un <giusto processo> tributario*, in *Rass. trib.*, 2003

GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir. (Agg.)*, III, Milano, 1999

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

GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1989

GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003

GARBARINO, *"Situazioni soggettive" e "rapporti" fondamentali nel diritto tributario e "tipo" di tutela giurisdizionale*, in *Riv. dir. fin.*, 2001

GAROFOLI-FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2011

GIACCHETTI, *Giurisdizione esclusiva, Corte costituzionale e nodi di Gordio*, in *Cons. Stato*, 2004

GIANNINI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000

GIANNINI, *Forza ed effetti dei provvedimenti*, in *Diritto amministrativo*, Milano, 1993

GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970

GIANNINI, (voce) *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano

GIANNINI, (voce) *Attività amministrativa*, in *Enc. dir.*, III, Milano

GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950

GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno (sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin.*, 1999

GIOVANNINI, *Ipotesi normative di reddito e accertamento nel sistema d'impresa*, Milano, 1992

GLENDI *Processo tributario*, in *Enc. giur.*, XXIV, Roma, 2004

GLENDI, *Commentario delle leggi del contenzioso tributario*, Milano, 1990

GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984

GOGGIAMANI, *La doverosità della pubblica amministrazione*, Torino, 2005

GRECO, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il diritto amministrativo in Italia*, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 2000

GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998

GUARINO, *Atti e poteri amministrativi*, in *Dizionario amministrativo*, Milano, 1983

IANNOTTA, *L'adozione di atti autoritativi secondo il diritto privato*, in (a cura di) CLEMENTE DI SAN LUCA, *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005

IMMORDINO, POLICE (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultati: atti del convegno, Palermo 27-28 febbraio 2003*, Torino, 2004

ITALIA, *Commento al comma 1 bis*, in *L'azione amministrativa*, a cura di ITALIA, Milano, 2005

ITALIA, *Legge 11 febbraio 2005, n. 15, «modifiche ed integrazioni della legge 7 agosto 1990 n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa»*, in AA.VV., *L'azione amministrativa. Commento alla legge 7 agosto 1990 n. 241, modificata dalla l. 2005, n. 15 e dal d.l. 14 marzo 2005, n. 35*, Milano, 2005

KOBZINA, *Rechtsstat, Demokratie und Freiheit*, in *JB*, 1966

LA GUARDIA, *Carenza di giurisdizione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 1989

LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007

LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006

LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994

LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978

LAIS, *Il permesso di costruire e la denuncia di inizio attività nel nuovo testo unico dell'edilizia (D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380)*, in *www.giustamm.it*

LAVITOLA, *Denuncia di inizio attività*, Padova, 2003

LAZZARA, *Autorità indipendenti e discrezionalità*, Padova, 2002

LEDDA, *Scritti giuridici*, Padova, 2002

LEDDA, *La concezione dell'atto amministrativo e dei suoi caratteri*, in ALLEGRETTI, ORSI BATTAGLINI, SORACE (a cura di), *Diritto amministrativo e giustizia nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, Rimini, 1987

LEDDA, *Il problema del contratto nel diritto amministrativo*, Torino, 1960

LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967

LICCARDO, *Attività investigativa e funzione accertativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990

LIGUORI, *Note su diritto privato, atti non autoritativi e nuova denuncia di inizio dell'attività*, in *www.giustamm.it*

LIGUORI, *L'attività non autoritativa tra diritto privato e diritto pubblico. A proposito del comma 1 bis*, in (a cura di) F. LIGUORI, *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007

LIPARI, *Inutilizzabilità di elementi probatori irritalmente acquisiti*, in *Fisco*, 2007

LOMBARDI, *Brevi riflessioni sulla discrezionalità e sulle figure sintomatiche di eccesso di potere nell'attuale dinamica impositiva*, in *Boll. Trib.*, 2007

LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965

LUISO, *Pretese risarcitorie verso la pubblica amministrazione fra giudice ordinario e amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 2002

LULY, *La risarcibilità del danno da parte dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006

LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005

LUPI, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2002

LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002

LUPI, *Manuale giuridico di diritto tributario*, Roma, 2001

LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001

LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000

MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969

MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965

MAGNANI, *Il processo tributario, contributo allo studio della dottrina generale*, Padova, 1965

MALHERBE, *L'equo procedimento in materia fiscale: principio generale ovvero garanzia nell'ambito dell'armonizzazione*, in AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008

MALTONI, *Il conferimento di pubbliche potestà ai privati*, Torino, 2005

MANGANARO, *Principio di legalità e semplificazione dell'attività amministrativa*, Napoli, 2000

MANZON-MODOLO, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'A.F. nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001

MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993

MARCHESELLI, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011

MARCHESELLI, *Dati bancari, contraddittorio e inutilizzabilità delle fonti di prova acquisite illegittimamente*, in *Dir. prat. trib.*, 2004

MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011

MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. trib.*, 2010

MARZUOLI, *Principio di legalità e attività di diritto privato della pubblica amministrazione*, Milano, 1982

MASTRAGOSTINO, *La riforma del procedimento amministrativo e i contratti della P.A. (Considerazioni sull'art. 1, comma 1 bis della legge 241/1990 e ss.mm.)*, in www.lexitalia.it

MASUCCI, *Trasformazione dell'attività amministrativa e moduli convenzionali: il contratto di diritto pubblico*, Napoli, 1988

MATTARELLA, *Il lessico amministrativo della Consulta e il rilievo costituzionale dell'attività amministrativa*, in *Giorn. dir. amm.*, 2004

MATTARELLA, *L'imperatività del provvedimento amministrativo*, Padova, 2000

MAZZAMUTO, *La riduzione della sfera pubblica*, Torino, 2000

MAZZAROLLI, PERICU, ROMANO, ROVERSI MONACO, SCOCA, *Diritto amministrativo*, I, Bologna, 2005

MESSINETTI, *Personalità (diritti della)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989

MICHELI e TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978

MICHELI, *Lezioni di diritto tributario, Parte generale*, Roma, 1968

MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1964

MIELE, (voce) *Funzione pubblica*, in *Noviss. dig. it.*, VII, Torino

MODUGNO, (voce) *Funzione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XVIII, Milano

MONFERRANTE, *La disciplina privatistica nell'adozione degli atti di natura non autoritativi della P.A.*, in www.giustamm.it

MORBIDELLI, *Il principio di legalità e i c.d. poteri impliciti*, in *Dir. amm.*, 2007

MORBIDELLI, *Corte costituzionale e corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte di Lussemburgo)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006

MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975

MORTATI, *Raccolta di Scritti*, Milano, 1972

MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007

MOSCHETTI, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in TOSI-VIOTTO (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999

MOSCHETTI, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base contabile*, in PREZIONI (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, Roma-Milano, 1996

- MOSCHETTI, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, Relazione al convegno su "L'accertamento tributario nella Comunità Europea", svoltosi a Bologna il 17-18 settembre 1993
- MOSCHETTI, *Profili generali*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993
- MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in MOSCHETTI (a cura di), *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984
- MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983
- MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973
- MULEO, DEL FEDERICO, BASILAVECCHIA, *Corte Europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dialoghi trib.*, 2009
- MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000
- MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992
- NAPOLITANO, (voce) *Funzioni amministrative*, in *Diz. dir. pubbl.*, III, Milano, 2006
- NICOLINI, *Il principio di legalità nelle democrazie italiane: legislazione e dottrina politico-giuridica dell'età comunale*, Milano, 1946
- NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2005
- NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983
- NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966
- NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987
- NUZZO, *Poteri di polizia, segreto bancario e repressione degli illeciti fiscali nella c.d. legge La Torre*, in *Giur. comm.*, 1984
- ORLANDO, *Principi di diritto amministrativo*, Firenze, 1892

- ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolata e situazioni soggettive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988
- PAOLANTONIO, *Considerazioni su esecutorietà ed esecutività del provvedimento amministrativo nella riforma della legge 241/1990*, in *www.giutamm.it*, 2005
- PASSALACQUA, *Ispezioni economiche. Tipologie, procedimenti e approcci sistemici*, Padova, 2005
- PASTORI, *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, in ALLEGRETTI, ORSI BATTAGLINI, SORACE (a cura di), *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, Rimini, 1987
- PENSABENE LIONTI, *L'amministrazione di risultati nella giurisprudenza amministrativa: estratto (dagli) atti del Convegno di Palermo, 27-28 febbraio 2003: "Principio di legalità e amministrazione di risultati"*, Torino, 2003
- PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea*, in *Rass. trib.*, 2007
- PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1982
- PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969
- PINNA, *Giur. costit.*, 1983
- PIZZORUSSO, *Lezioni di diritto costituzionale*, Roma, 1984
- POLICE, *La giurisdizione del giudice amministrativo è piena, ma non è più esclusiva*, in *Giorn. dir. amm.*, 2004
- PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2007
- PROTTO, *Responsabilità della pubblica amministrazione per lesioni di interessi legittimi: alla ricerca del bene perduto*, in *Urb. appalti*, 2000
- PUBUSA, *L'attività amministrativa in trasformazione*, Torino, 1993
- RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

RANELLETTI, *Il concetto di "pubblico" nel diritto*, in *Scritti giuridici scelti*, Napoli, 1992

ROMANO TASSONE, *Funzione amministrativa e diritto privato (il problema delle situazioni giuridiche soggettive)*, in *www.giustamm.it*

ROMANO, PELLEGRINI, PARROTTA, *La nuova Corte europea dei diritti dell'Uomo*, Milano, 1999

ROMANO, *Poteri. Potestà*, in ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1983

RUSSO e QUAINI, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, Milano, 2006

RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, (in collaborazione con FRANSONI), Milano, 2005

RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Milano, 2003

RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002

RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999

RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969

SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. prat. trib.*, 2006

SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990

SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1987

SANDULLI, *Denuncia di inizio attività*, in *Riv. giur. edil.*, 2004

SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998

SANDULLI, in *Scritti giuridici*, Napoli, 1990

SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989

SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984

SANDULLI, *Note sul potere amministrativo di coazione*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1964

SANDULLI, *In tema di provvedimenti ministeriali su delibera del Consiglio dei ministri*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1949

SANDULLI, *In tema di forme degli atti amministrativi e di competenza a giudicare degli atti posti in essere in forma diversa da quella prescritta*, in *Giur. it.*, 1952

SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 1993

SANTAMARIA, *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1980

SANTANIELLO, *Trattato di diritto amministrativo*, Padova, 2005

SATTA, *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello stato democratico*, Padova, 1969

SCARLATELLI, *Autorizzazione edilizia e denuncia di inizio attività in una prospettiva evolutiva*, in *www.giustamm.it*

SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig., disc. priv., sez. comm.*, Torino, XI, 1995

SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994

SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991

SCOCA, (voce) *Attività amministrativa*, in *Enc. dir.*, (Agg.), Milano

SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995

SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001

SIROTTI GAUDENZI, *I ricorsi alla Corte europea dei Diritti dell'Uomo*, Rimini, 2001

SORACE - MARZUOLI, (voce) *Concessioni amministrative*, *Dig. disc. pubb.*, Torino, III, 1988

SORRENTINO, *Lezioni sul principio di legalità*, Torino, 2001

SPASIANO, *L'interesse pubblico e l'attività della p.a. nelle sue diverse forme alla luce della novella della l. 241 del 1990*, in *www.giustamm.it*

- STELACHOWSKI, *I diritti dell'uomo e il rinnovamento del diritto in vista della Casa comune europea*, in *Diritto naturale e diritti dell'Uomo all'alba del XXI secolo, Colloquio internazionale*, Roma 10-13 gennaio 1991, in *Quaderni di Iustitia*, a cura dell'unione Giuristi cattolici italiani
- STEVANATO, *Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1990
- TEDESCHI, (voce) *Domicilio, residenza e dimora*, in *Noviss. dig. it.*, appendice, Torino
- TESAURO *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006
- TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2003
- TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991
- TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in GRANELLI (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987
- TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980
- TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impr., amb. e pubbl. amm.*, 1978
- TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999
- TOSI, *Il requisito di effettività*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993
- TRAVI, *Autoritatività e tutela giurisdizionale: quali novità?*, in *Foro amm. TAR*, 2005
- TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2005
- TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- TRIVELLIN, *I decreti ministeriali sui criteri selettivi per il controllo delle dichiarazioni nei recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997
- ULE, *Verwaltungsprozeßrecht*, München, 1987
- URICCHIO, (voce) *Statuto dei diritti del contribuente*, in *Digesto, disc. priv., sez. comm. (Agg.)*
- VASSALLI, in MORTATI, *Raccolta di Scritti*, Milano, 1972
- VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001

VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002
VIOTTO, *Tributo*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XVI, Torino, 1999
WOLFF, BACHOF, STOBBER, *Verwaltungsrecht*, München, 2000
ZANARDI, *Becaria e Rousseau, ovvero principio di legalità e totalitarismo alle origini dello stato contemporaneo*, Milano, 1973
ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo, Principi generali*, Milano, 1947
ZANOBINI, (voce) *Amministrazione pubblica*, in *Enc. dir.*, II, Milano
ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996

Giurisprudenza

Corte Cost., 11 maggio 2006, n. 191, in *Foro it.*, 2006, con note di TRAVI, *Principi costituzionali sulla giurisdizione esclusiva e occupazione senza titolo dell'amministrazione*

Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Dir. proc. amm.*, con nota di CERULLI IRELLI, *Giurisdizione esclusiva e azione risarcitoria nella sentenza della Corte costituzionale n. 204 del 6 luglio 2004*

Corte cost. 21 gennaio 2000, n. 18, in *Boll. trib.*, 2000

C. Cost., 12 maggio 1988, n. 535, in *Giur. cost.*, 1988, annotata da FANTOZZI

Cass., sez. III civ., 19 gennaio 2010, n. 698, in *Dir. prat. trib.*, 2011

Cass., 21 ottobre 2005, n. 20398, in *Rass. trib.*, 2006

Cass., SS.UU., 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT*, 2005

Cass. civ., sez. I civ., 10 gennaio 2003, n. 157, in *Giust. civ.*, 2003, in *Foro amm.*, 2003, con nota di SIRACUSANO, *La nuova (e <vera>) svolta della Cassazione sulla c.d. risarcibilità dell'interesse legittimo: i doveri di comportamento della pubblica amministrazione verso la logica garantistica del rapporto*

Cass., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Fisco*, 2002, con nota di RUSSO-FRANSONI

Cass., 4 ottobre 1996, n. 8685, in *Rass. Trib.*, 1997, con nota di NOCERINO, *Riflessioni in merito alla possibile individuazione di un concreto ed attuale interesse pubblico alla rimozione degli atti "definitivi"*

Cass., 19 marzo 1984, n. 1866, in *Rass. trib.*, 1984

Cass., SS.UU., 5 agosto 1975, n. 2979, in *I Quattro codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, Milano-Assago

Cons. Stato, Sez. IV, 12 marzo 2010, n. 1467

Cons. Stato, sez. IV, 12 febbraio 2010, n. 785

Cons. Stato, sez. V, 18 dicembre 2007, n. 6366, in *www.lexitalia.it*

Cons. Stato, sez. V, sentenza 6 dicembre 2007 n. 6259, in *www.lexitalia.it*

Cons. Stato, sez. IV, 24 marzo 2006, n. 1537, in *www.lexitalia.it*

Cons. Stato, 5 settembre 2005, in *www.lexitalia.it*

Cons. Stato, 10 aprile 2000, n. 2078, in *Foro amm.*, 2000

Cons. Stato, sez. V, 7 giugno 1999, n. 295, in *Foro amm.*, 1999

Cons. Stato, sez. VI, 18 settembre 1998, n. 1267, in *Foro amm.*, 1998

Cons. Stato, 27 ottobre, 1998, n. 1478, in *Foro amm.*, 1998

Cons. Stato, sez. V, 20 dicembre 1996, n. 1577, in *Foro amm.*, 1996

Cons. Stato, 20 maggio 1995, n. 498, in *Foro amm.*, 1995

Cons. Stato, sez. VI, 21 aprile 1995, n. 353, in *Foro amm.*, 1995

Cons. Stato, sez. VI, 3 aprile 1990, n. 435, in *Juris data*, Milano

Cons. Stato, sez. VI, 3 aprile 1990, n. 435, in *Juris data*, Milano

T.A.R. Lombardia, Milano, II, 14 aprile 2007 n. 1775, in *www.giustizia-amministrativa.it*

T.A.R. Puglia, Bari, sez. II, 11 maggio 2007, n. 1331, in *www.giustamm.it*

T.A.R. Basilicata, Potenza, 19 maggio 2004, n. 331, in *www.giustamm.it*

T.A.R. Toscana, 12 novembre 1984, n. 1405, in *Rass. trib.*, 1985

Trib. Venezia, 19 marzo 2007, in *Giur. Mer.*, 2008, con nota di RAMPAZZO, *Condotta contra ius e responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per il danno esistenziale*

Corte Giust., 19 novembre 1991, cause C-6/90 e C-9/90 (caso Francovich), in *Giur. it.*, 1992

Corte Eur., 16 ottobre 2008, Maschino c. Francia, 20 novembre 2008, IFB c. Francia, 24 luglio 2008, Andrè c. Francia, 18 novembre 2008, Kandler c.

Francia, annotata da MULEO, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009

Corte Eur., 21 febbraio 2008, Ravon c. Francia, in *Riv. dir. trib.*, 2008, annotata da MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 della CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*

Corte Eur., sen. 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia, in *Riv. giur. trib.*, 2007, con nota di MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*

Corte Eur., sentenza 23 ottobre 1990, Darby, in *Dir. prat. trib.*, 1992, annotata da DE MARTINI, *Tutela in materia fiscale innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*